

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Rigorózní práce

**Zdaňování příjmů sportovců ze sportovní
činnosti daní z příjmů fyzických osob**

**Taxation of sportsmen's income from the
sport activities with the personal
income tax**

Duben, 2012

Roman Vybíral

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 30. dubna 2012

Mgr. Roman Vybíral

Poděkování

Děkuji konzultantovi mé rigorózní práce, panu JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., za cenné připomínky a ochotu projevenou při tvorbě této práce.

V Praze dne 30. dubna 2012

Mgr. Roman Vybíral

Obsah

Úvod.....	1
1. Vymezení pojmů „sport“ a „sportovec“.....	6
1.1 Vymezení pojmu sport v teoretické rovině.....	6
1.2 Vymezení pojmu sport v juristické rovině.....	8
1.3 Vymezení pojmu sportovec.....	14
2. Status sportovce.....	17
2.1 Status sportovce v České republice.....	17
2.2 Status sportovce z pohledu Soudního dvora Evropské unie.....	20
2.3 Status sportovce ve vybraných státech.....	23
3. Zdaňování příjmů ze sportovní činnosti ze zdrojů na území České republiky.....	27
3.1 Zdaňování příjmů neprofesionálních sportovců.....	27
3.2 Zdaňování příjmů profesionálních sportovců.....	29
3.2.1 Zdaňování příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů.....	32
3.2.2 Zdaňování příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů.....	55
4. Zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží.....	69
4.1 Příjmy sportovce, který své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 7 zákona o daních z příjmů, ze zdrojů na území České republiky.....	72
4.2 Příjmy sportovce, který své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 6 nebo § 10 zákona o daních z příjmů, ze zdrojů na území České republiky.....	76
4.3 Příjmy sportovce ze zdrojů v zahraničí.....	79
4.4 Společné otázky ve vztahu k osvobození příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží.....	82
5. Mezinárodní zdaňování příjmů sportovců.....	91
5.1 Obecně k problematice dvojího zdaňování.....	91
5.2 Zdaňování příjmů plynoucích z tzv. smluvních států.....	96
5.3 Zdaňování příjmů plynoucích z tzv. nesmluvních států.....	112
Závěr.....	115
Seznam použité literatury a pramenů.....	119
Resumé.....	128
Klíčová slova.....	130
Keywords.....	130
Abstrakt.....	131
Abstract.....	132

Úvod

Již řadu let tvoří odvětví sportu jako takového společně s tzv. spřízněnými odvětvími neustále rostoucí oblast evropské, potažmo celosvětové ekonomiky. Tato skutečnost je zdůvodňována především neutuchající diverzifikací jednotlivých sportovních odvětví, rozvojem volnočasových aktivit v nejširším slova smyslu a dále profesionalizací a komercializací sportu. Rovněž v kontextu růstu zaměstnanosti bývá konstatováno, že odvětví sportu je v rámci Evropské unie velmi dynamické a v tomto ohledu mu patří ve srovnání s jinými oblastmi čelní pozice.¹

O sportu dnešní autoři pojednávají jako o fenoménu moderní doby.² S tímto názorem se nelze než ztotožnit. K původu samotného pojmu sport lze uvést, že „vzniklo zkrácením širší formy objevující se ve staré francouzštině jako *desport* či *deport*, v Anglii jako *disport*. Základem je latinské slovo *deportare* (bavit se), později převzaté do dalších (zejména románských) jazyků“.³ V duchu aktivní zábavy byly fyzické aktivity vnímány až od 16. století, kdy především díky vlivu renesance a humanismu došlo k posunu v chápání tělesného pohybu jako jednoho ze suverénních projevů lidské podstaty.⁴ Největší pozornosti se na evropském kontinentu sport ve svých počátcích těšil na

¹ Viz Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-10]. Sport and economic data. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/what-we-do/economic-data_en.htm>.

² Viz např. Durdová, I. Sociálně-ekonomické aspekty sportu. 1. vydání. Ostrava : Repronis, 2004. 86 s. ISBN 80-7329-075-8. s. 1; Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 5; Králík, M. Právo ve sportu. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2001. 278 s. ISBN 80-7179-532-1. s. VII.

³ Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 13.

⁴ Pacut, M., Kosík, M. Dějiny moderního sportu : vybrané kapitoly pro studenty sportovního managementu. 1. vydání. Ostrava : VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2009. 143 s. ISBN 978-80-248-2003-3. s. 6.

území antického Řecka, kde byl spojován zejména s pravidelně se konajícími olympijskými hrami. Výrazného úpadku se naopak sport dočkal v období středověku a raného novověku. *„Fenomén sportu se znovu objevil v evropském kulturním prostředí na konci 18. století v Anglii. Byl zde zdůrazněn především výchovný aspekt využitelný ve školství, později se zdůrazňoval aspekt zdravotní a branný.“*⁵ Od poloviny 20. století začal postupně nabývat na významu rovněž ekonomický aspekt sportu. Za tímto vzestupem stojí zejména rozvoj komunikačních prostředků v čele s televizním vysíláním a dále rozkvět reklamního odvětví, přičemž tato novodobá etapa bývá často spojována s počátky éry komercializace a profesionalizace sportu. *„Média jsou nejvlivnějším faktorem v rozvoji profesionálního sportu v posledních třech dekádách, neboť umožnila zprostředkovávat sportovní utkání v reálném čase ve větší míře než kdykoliv předtím.“*⁶ Právě v tomto období můžeme pozorovat zrod moderního profesionálního sportu v jeho čisté podobě tak, jak jej známe dnes. Oblast, v níž se kumuluje značné množství finančních prostředků a která tvoří živnou půdu pro desítky milionů lidí po celém světě. Topinka např. konstatuje, že na konci 20. století tvořilo odvětví sportu v SRN až 3 % z HDP,⁷ tzv. Bílá kniha sportu EU z roku 2007 zase uvádí, že v roce 2004 tvořilo odvětví sportu (v širším slova smyslu) až 3,7 % HDP Evropské Unie.⁸ Střízlivější odhady se na srovnatelném území pohybují okolo 1,5 % HDP.⁹ Zdaleka však nejde pouze o finanční stránku

⁵ Novotný, J. Peníze a sport. Mezinárodní politika, 2004, č. 8, s. 8.

⁶ Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 81.

⁷ Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 1999, č. 4, s. 2.

⁸ Blíže viz Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Bílá kniha o sportu. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/documents/wp_on_sport_cs.pdf>.

⁹ Ve vztahu k SRN viz např. Uni-mainz.de [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Economic dimension of sport in Germany. Dostupné z WWW:

<http://www.sport.uni-mainz.de/Preuss/site_eng/p_09_economic_dimension_sport.shtml>.

věci. Jak plyne např. z textu důvodové zprávy k zákonu č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu,¹⁰ významnou úlohu sport plní také v oblasti prevence negativních sociálně patologických jevů a při bližším zkoumání bychom zajisté našli řadu dalších významných funkcí (kulturní, výchovná, zdravotně - preventivní apod.). Coby významný prvek soudobé společnosti a oblast generující astronomické sumy peněz, nemůže sport stát mimo zájem právního řádu, a je potřeba jej na určité úrovni právně regulovat, z čehož následně plyne řada specifických problémů, neboť oblast sportu bývá za svébytné odvětví mnohdy označována. Důležitou roli sportu v evropské společnosti a jeho zvláštní povahu uznala v prosinci 2000 rovněž Deklarace o specifické povaze sportu a jeho společenské funkci v Evropě.¹¹ Hamerník uvádí, že Soudní dvůr Evropské unie „*při mapování budoucí koexistence mezi evropským právem a sportovními pravidly, (...) přiznává, že (...) sport má specifický charakter, který jej odlišuje od běžných obchodních odvětví*“.¹² Tuto zvláštní povahu sportu dnes již podtrhuje rovněž primární právo Evropské unie, když konkrétně Smlouva o fungování Evropské unie ve svém čl. 165 stanoví, že unie přispívá k podpoře evropských hledisek sportu s přihlédnutím k jeho zvláštní povaze, jeho strukturám založeným na dobrovolné činnosti a jeho společenské a výchovné funkci.

Tato práce z obsahového hlediska do určité míry vychází z mé diplomové práce s názvem Zdanění profesionálních sportovců, obhájené dne 30. 5. 2011.

¹⁰ Blíže viz Psp.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-03]. Sněmovní tisk 707/0, Vládní návrh zákona o sportu. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=3&ct=707&ct1=0>>.

¹¹ Viz Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Declaration on the specific characteristics of sport and its social function in Europe. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/documents/doc244_en.pdf>.

¹² Viz Hamerník, P. Sportovní právo s mezinárodním prvkem. Praha : Auditorium, 2007. 142 s. ISBN 978-80-903786-1-2. s. 17.

Primárním cílem diplomové práce bylo poskytnout komplexní pohled na otázku zdaňování sportovců (coby tzv. daňových rezidentů České republiky), a to zejména profesionálních, na území České republiky. Vedle úvodních kapitol, zabývajících se působením práva ve sportu, definicemi sportu a sportovce a postavením sportovce v právním řádu České republiky, byla práce věnována především otázce zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze zdrojů na území České republiky ze sportovní činnosti. Vzhledem ke snaze poskytnout komplexnější náhled na otázku zdaňování sportovců byl určitý prostor rovněž věnován dalším významněji zastoupeným daním v oblasti působení profesionálních sportovců, a to konkrétně dani silniční, dani darovací a dani z přidané hodnoty. Minimální prostor byl naopak věnován otázce zdaňování cen ze sportovních soutěží, byť se v praxi jedná o oblast generující četné interpretační potíže. Hlavním cílem této rigorózní práce je poskytnout komplexní pohled na otázku zdaňování příjmů sportovců, a to především profesionálních, ze sportovní činnosti, přičemž práce bude zaměřena na postavení tzv. daňových rezidentů¹³ podle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Rovněž se zde pokusím poukázat na určité nedostatky stávající právní úpravy. V předložené rigorózní práci je, vedle některých úvodních částí, z diplomové práce přejata a prohloubena kapitola zabývající se zdaňováním příjmů sportovců ze zdrojů na území České republiky, nově jsou doplněny kapitoly věnující se zdaňováním příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží a příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí, tedy otázka tzv.

¹³ Pojmu daňový rezident užívám coby zkratky pro poplatníky, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Viz např. Karfíková, M. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 194.

dvojího zdaňování. Sport se v dnešní době stal velmi pružným odvětvím a sportovci (případně sportovní kluby) mají při výkonu své činnosti v teritoriálním kontextu téměř neomezené pole působnosti, čehož bývá velmi hojně využíváno, a především sportovci individuálních sportů mnohdy nabývají příjmy z mnoha různých států. Jsem si vědom toho, že především špičkoví profesionální sportovci mnohdy dosahují značných příjmů také např. v oblasti reklamy či sponzoringu, tuto oblast však považují za natolik obsahově sdílenou subjekty spadajícími do více oblastí ekonomických činností (na první pohled je tato provázanost patrná např. v oblasti kultury), že se jí v práci nehodlám podrobněji zabývat. Naopak, vzhledem k specifické povaze sportovní činnosti, bude práce v tomto ohledu věnována zásadně příjmům ze sportovní činnosti.

Za nejvýznamnější prameny, z nichž bude v této práci čerpáno, lze považovat především právní předpisy včetně jejich věcných záměrů, důvodových zpráv a komentářů k nim, dále české a zahraniční odborné publikace zaměřené na oblast sportu a práva, tematicky zaměřené články publikované v odborných periodících, internetové zdroje a v neposlední řadě též judikatura soudních orgánů České republiky (především Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu) a Evropské unie (Soudního dvora Evropské unie).

1. Vymezení pojmů „sport“ a „sportovec“

Vymezení a charakteristiku těchto pojmů považuji za nezbytné z důvodu stanovení pomyslných hranic, v rámci nichž se bude tato práce pohybovat, a to alespoň v rovině elementárních prvků těchto pojmů. Pro případ, kdy litera právního předpisu o pojmech sport, resp. sportovec výslovně pojednává, je definiční snaha přinejmenším účelná. Na druhou stranu však nesmíme zapomínat na to, že pro většinu případů nakládání s pojmy sport či sportovec není jejich vymezení tolik důležité, neboť jejich právní regulace bývá zpravidla obsažena v právních normách obecnějšího charakteru, které zahrnují vedle činnosti sportovní i řadu dalších aktivit a stačí tedy, pokud jsou splněny obecné podmínky pro subsumování těchto pojmů pod určitý širě definovaný pojem.

1.1 Vymezení pojmu sport v teoretické rovině

V tomto bodě se pokusím pouze velmi krátce a povrchně nastínit současné vnímání sportu z teoretického hlediska. Osobně se domnívám, že postihnout veškeré podstatné znaky sportu v jedné přesné definici možné není. Pokoušeli se o to v průběhu minulých staletí mnozí teoretikové a z dnešního pohledu byly jejich pokusy více či méně neúspěšné. Rovněž existují četné encyklopedické definice, jejichž bližší zkoumání je však právě kvůli jejich počtu a různorodosti pro účely této práce zbytečné.

Domnívám se, že stojí za zmínku alespoň uvedení určitých charakteristických znaků sportu. Zde se téměř

ztotožňuji s Králíkem, který ve své monografii¹⁴ uvádí následující atributy. První znak typický pro sport můžeme nazvat pohybovou aktivitou. Zde však velmi záhy narážíme na problém, který představují aktivity s absencí daného prvku (typickým příkladem je hra šachu). Teorie je ve vnímání těchto aktivit nejednotná, proto je pro vyřešení tohoto problému mnohdy nutný zásah z oblasti praxe (např. dále zmíněné komentáře k vzorovým smlouvám o zamezení dvojího zdanění). Jako další znak uvádí Králík prvek soutěživosti. Není přitom rozhodující, zda se jedná o soutěžení se soupeři, s časem nebo s přírodou. Třetí (do určité míry podpůrný) znak můžeme nazvat existující tradicí či obecným uznáváním sportu. V současné době však vzniká řada nových sportů a přílišné lpění na prvku tradice by tato odvětví z široké rodiny sportů snadno mohlo vyčlenit. K uplatnění tohoto znaku ovšem dochází zejména v případech, kdy chybí jednotné vymezení daného sportu. Ve své knize uvádí Králík ještě další (sekundární) znaky. Jedná se především o existenci sportovních pravidel, u některých sportů jde o rizikovost.

Při snahách o poskytnutí přesné definice sportu narážíme v teoretické rovině především na dva zásadní problémy. Prvním je existence řady činností, na něž by se dalo jako na sport nahlížet, avšak absentuje prvek fyzické aktivity. Jde např. o výše zmíněnou hru šachu, případně o karetní hry. Tyto činnosti lze souhrnně označit za hry. Existují v zásadě dva možné přístupy k této otázce. Za prvé může být vzhledem ke značné podobnosti her ke sportům jejich právní režim obdobný jako právě u sportů, a to včetně všech daňově - právních následků. Tento přístup lze označit za monistický. K této možnosti se pro určité

¹⁴ Králík, M. Právo ve sportu. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2001. 278 s. ISBN 80-7179-532-1. s. 53-56.

případy kloní také komentář k vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, když činnosti, kterými jsou např. hra biliáru, kulečnicku, šachu či turnajů v bridži, označuje za činnosti zábavního charakteru.¹⁵ Na základě použitého jazyka je patrné, že výčet těchto činností zábavního charakteru je demonstrativní. Toto s sebou však zákonitě nese otázku, co má být za činnost zábavního charakteru považováno a kde je hranice mezi těmito činnostmi a např. hraním počítačových her. Druhý přístup lze nazvat dualistickým a jeho podstata spočívá v důrazném rozlišování sportů a her. V intencích zákona o daních z příjmů by pak příjmy plynoucí z her měly být zdaňovány jako tzv. příjmy ostatní, a to podle § 10 zákona o daních z příjmů. Osobně se příliš neztotožňuji s představou, že by čistě herní činnosti měly být považovány za příjmy ze samostatně výdělečné činnosti, nicméně zde je vymezen velmi široký prostor k diskuzi.

1.2 Vymezení pojmu sport v juristické rovině

Podobně jako u řady jiných pojmů (ba dokonce u samotného pojmu práva), je potřebné si v hned úvodu odpovědět na otázku, zda je nezbytné pokoušet se za každou cenu přesně definovat daný jev, případně zda přenechat toto kvazi definování či definování výkladové praxi. Při těchto snahách se totiž může objevit nemálo problémů, které následně nastolenou definicí mohou více či méně podrývat. Při snahách o přílišnou kazuističnost mohou být mantinely nastaveny příliš úzce, z čehož plyne následná nepoužitelnost definice pro prvky potenciálně rozšiřující vymezený prostor a neustále nutná budoucí novelizace

¹⁵ Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 225.

a s tím ruku v ruce krácející nejistota a administrativní náročnost. Naopak snahy o přílišnou obecnost mnohdy sklouzávají až do kolejí teoretických a nastolené definice rovněž nebývají pro praktické využití příliš vhodné.

Významnou pozici v oblasti sportu zaujímá Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, neboť, jak vyplývá z § 7 tzv. kompetenčního zákona,¹⁶ je ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ústředním orgánem státní správy (...) pro státní péči o tělesnou výchovu, sport, turistiku a sportovní reprezentaci státu. Právě na základě aktivní činnosti ministerstva zpravidla dochází k přijímání právních předpisů a jiných dokumentů v oblasti sportu. Nejvýznamnějším právním předpisem, dotýkajícím se postavení sportu v České republice a stanovícím obecnou působnost správních úřadů a územních samosprávných celků, je zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu. Průvodní text k tomuto zákonu uvádí, že „zákonem o podpoře sportu vrcholí proces systematického přístupu k problematice sportu, sportovního prostředí a hnutí, který byl započat v roce 1999. Vláda postupně projednala Koncepti státní politiky v tělovýchově a sportu (usnesení č. 2 ze 6. 1. 1999), Zásady komplexního zabezpečení státní sportovní reprezentace, včetně systému výchovy sportovních talentů (usnesení č. 718 ze 14. 7. 1999) a Národní program rozvoje sportu pro všechny (usnesení č. 17 ze dne 5. 1. 2000)“.¹⁷ V důvodové zprávě¹⁸ k zákonu o podpoře sportu je uvedeno, že návrh vychází i z Evropské charty sportu, Evropské antidopingové úmluvy a Kodexu sportovní etiky. Především

¹⁶ Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Viz Msmt.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Zákon o podpoře sportu. Dostupné z WWW : <<http://www.msmt.cz/sport/zakon-o-podpore-sportu>>.

¹⁸ Blíže viz Psp.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-03]. Sněmovní tisk 707/0, Vládní návrh zákona o sportu. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=3&ct=707&ct1=0>>.

inspirace Evropskou chartou sportu je při definiční snaze sportu patrná. Hned ve svém § 1 zákon charakterizuje sport jako veřejně prospěšnou činnost. O konkrétnější definici (pouze však pro účely samotného zákona) se zákonodárce pokusil v § 2 odst. 1, který stanoví, že pojem sport představuje všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované i neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní. Dalo by se říci, že tato definice spadá přesně do kategorie příliš obecných, tedy hraničících s rovinou teoretickou, neboť v samotné literě § 2 odst. 1 zákona nalézáme hned dva základní teoretické znaky sportu, tedy soutěživost a vynaložení určité pohybové aktivity. Proto je tato definice pro praktické využití v různých právních oblastech nepoužitelná. Na nevhodnost, resp. nekvalitnost poskytnuté definice poukazují i někteří teoretikové.¹⁹

Co se mezinárodních dokumentů týče, je vhodné na prvním místě nastínit zejména definiční snahu obsaženou v Evropské chartě sportu z roku 1992.²⁰ Tato ve svém článku druhém stanoví, že sportem se rozumí všechny formy tělesné činnosti, které ať již prostřednictvím organizované účasti či nikoli, si kladou za cíl projevení či zdokonalení tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů nebo dosažení výsledků v soutěžích na všech úrovních. Rovněž se tedy jedná o definici příliš obecnou, která pro účely této práce není příliš přínosná.

¹⁹ Např. Topinka, J. In Kolektiv autorů. Otázky sportovního práva. Praha : Ústav státu a práva, 2008. ISBN 978-80-904024-1-6. s. 109.

²⁰ Viz Msmt.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-06]. Evropská charta sportu. Dostupné z WWW : <<http://aplikace.msmt.cz/PDF/ECHS.PDF>>.

Určité definiční snahy lze zaznamenat rovněž na poli Evropské unie. Otázkou sportu, případně postavením sportovce, se nejednou zabýval rovněž dle dnešního pojmosloví Soudní dvůr Evropské unie. Primární právo Evropské unie však definici pojmu sport neobsahuje. Spíše z funkčně - teleologického hlediska je vnímán sport v definici, která je obsažena v nezávazném dokumentu Evropské unie z roku 2000 nazvaném Deklarace o specifické povaze sportu a jeho společenské funkci v Evropě. Tato deklarace sport vnímá jako lidskou činnost spočívající na základních sociálních, vzdělávacích a kulturních hodnotách. Definici Evropské charty sportu přebírá na úrovni dnešní Evropské unie rovněž tzv. Bílá kniha o sportu, pocházející z roku 2007.

Na poli boje proti tzv. mezinárodnímu dvojímu (příp. vícečetnému) zdaňování resp. nezdaňování a snížení možnosti daňových úniků, Česká republika uzavřela řadu mezinárodních smluv (případně vstoupila do smluv dříve uzavřených), které se mimo jiné dotýkají také zdaňování příjmů sportovců. Při sjednávání těchto smluv slouží jednotlivým státům zpravidla jako vodítko tzv. vzorové či modelové smlouvy. Jedná se konkrétně o vzorovou smlouvu Organizace spojených národů (OSN), která je využívána především při jednáních mezi hospodářsky vyspělými a tzv. rozvojovými zeměmi, a vzorovou smlouvu vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která je v současné době preferována.²¹ Po formální stránce mají obě dvě smlouvy obdobnou strukturu.

²¹ K tomu blíže viz Kotáb, P. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 282.

Z komentářů k oběma vzorovým smlouvám (které však nejsou právními předpisy a jejich význam spočívá spíše v jejich hloubce a dokonalé rozpracovanosti)²² se dozvídáme (shodně z komentářů k článkům 17, týkajících se zdaňování příjmů umělců a sportovců),²³ že za sportovce jsou považováni především účastníci tradičních atletických událostí (např. běžci, skokani, plavci), dále pak např. golfisté, žokejové, fotbalisté, hráči kriketu, tenisoví hráči a závodní řidiči. Jedná se tedy o výčet demonstrativní. Tyto články se však podle komentářů mají aplikovat rovněž na příjmy z činností tzv. zábavního charakteru, mezi něž patří např. hra biliáru, kulečnicku, šachu či turnajů v bridži. Toto vymezení se snaží překlenout interpretační nedostatky určitým náznakem kazuističnosti, což je na jednu stranu pro praxi mírným ulehčením situace, avšak nese s sebou rovněž již výše nastíněné problémy. Komentáře rovněž doposud neřeší otázku, zda je pro subsumpci fyzické osoby pod pojem sportovec nezbytný jeho pravidelný výkon sportovní činnosti s cílem v podobě zisku příjmů. Narážím zde na často zmiňovanou dichotomii sportovců profesionálních a ostatních.

Mimo jiné i k této problematice se výslovně vyjadřuje tzv. návrh k diskusi ohledně článku 17 vzorové smlouvy OECD z května 2010.²⁴ Jedná se o dokument OECD, který si klade za cíl v koordinaci se zainteresovanými subjekty odstranit nejasnosti a diskrepance plynoucí z aplikace daného článku vzorové smlouvy modifikací současného znění komentáře

²² Tamtéž, s. 282.

²³ Viz např. Unpan.org [online]. 2012. [cit. 2012-03-18]. Komentář k vzorové smlouvě OSN. Dostupné z WWW: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>> ; Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

²⁴ Viz Oecd.org [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Discussion draft released on the application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html>.

k vzorové smlouvě. Návrh ke vztahu profesionálního sportovce a sportovce neprofesionálního uvádí, že by se článek 17 měl vztahovat rovněž na amatérského sportovce, který získá byť jen jednu jedinou cenu či výhru. Tato skutečnost byla ostatně v dřívější době státy převážně konkludentně uznávaná a jedná se tedy pouze o potvrzení tohoto postoje. Za povšimnutí však stojí znění článku 17 smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku publikované ve Sbírce zákonů pod č. 18/1984. Ustanovení prvního odstavce totiž stanoví, že příjem, který pobírají umělci z povolání (...) jakož i sportovci z této své osobní činnosti může být (...) zdaněn ve smluvním státě, ve kterém jsou tyto činnosti vykonávány. Ve srovnání s většinou ostatních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou lze v této smlouvě pozorovat náznak vyžadované profesionalizace umělců i sportovců pro jejich subsumpci pod článek 17. Zatímco ve vztahu k umělcům je tato vazba patrna na první pohled, je situace ohledně sportovců poměrně nejednoznačná. Avšak užitím jazykové metody výkladu v kombinaci s metodou teleologickou a podmetodou logického výkladu a simili lze dovodit, že tato profesionalizace by měla být vztažena rovněž na příjmy ze sportovní činnosti a článek 17 by měl být tedy aplikován pouze na tyto osoby. Ostatní osoby, kterým by příjmy ze zdrojů v zahraničí ze sportovní činnosti plynuly, by pak tyto příjmy patrně v kontextu zmiňované smlouvy zdaňovaly jako příjmy ze zaměstnání, z tzv. samostatné výdělečné činnosti, případně jako příjmy výslovně neuvedené. Podobný náznak rozlišování sportovců nalézáme také ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku mezi Českou republikou a Nizozemským

královstvím, publikované ve Sbírce zákonů pod č. 138/1974. Konkrétně článek 18 smlouvy uvádí, že příjmy, které pobírají výdělečně činní (...) umělci, hudebníci a sportovci z této své osobní činnosti, mohou být (...) zdaněny v tom státě, ve kterém jsou tyto činnosti vykonávány. Analogicky se smlouvou se Spolkovou republikou Německa lze dovodit požadavek výdělečně činné činnosti pro sportovce rovněž v tomto případě. Není bez povšimnutí, že obě uvedené smlouvy jsou přibližně tři desítky let staré. Obecně však platí, že smlouvy sjednávané mezi Českou republikou a jinými státy toto členění na profesionální a ostatní (neprofesionální) sportovce nereflektují a články vztahující se ke zdaňování příjmů umělců a sportovců bývají tedy aplikovány na všechny kategorie sportovců.

1.3 Vymezení pojmu sportovec

Zatímco zabývat se pojmem sport a jeho definicemi je úkolem, který by svým rozsahem vydal na samostatnou a rozsáhlou publikaci, zdá se být snaha o přiblížení pojmu sportovec²⁵ o něco jednodušší, nikoliv však jasnější. Ze samotné podstaty sportu jako fyzické aktivity jednotlivce lze za sportovce (v nejširším slova smyslu) podle mého názoru považovat kteroukoliv fyzickou osobu, která aktivně provozuje sport.

Legální definici sportovce bychom v našem právním řádu hledali, na rozdíl od definice sportu, marně. Nevidím důvod, proč se zákonodárce alespoň nepokusil např. v zákoně o podpoře sportu definovat rovněž pojem sportovec, zvláště

²⁵ Pojmu „sportovec“ ve své práci užívám jako pojmu společného (byť ne zcela genderově neutrálního) pro osoby mužského i ženského pohlaví.

když vezmu v potaz, jak obecná definice samotného sportu z úsilí zákonodárců vzešla.

Na evropské úrovni definici pojmů sportovci a sportovkyně obsahuje zejména Evropská antidopingová úmluva z roku 1989,²⁶ která je ve svém článku druhém souhrnně definuje (pouze však pro účely úmluvy) jako osoby, které se pravidelně účastní organizovaných sportovních aktivit. Vzhledem k této definici a rovněž vzhledem k obsahovému zaměření úmluvy je však nutné konstatovat, že poskytnutá definice se podle mého názoru může vztahovat pouze na profesionální, případně také na poloprofesionální sportovce, nikoliv však na sportovce amatérské (viz dále).

Jak už jsem uvedl výše, český právní řád definici sportovce neobsahuje. Sám jsem si dovolil sportovce (v nejširším slova smyslu) charakterizovat jako kteroukoliv fyzickou osobu, která aktivně provozuje sport. Pro účely této práce je však podstatný vztah fyzické osoby k daňové oblasti finančního práva, a to především k dani z příjmů fyzických osob (které se budou následující řádky týkat). Zde totiž můžeme pozorovat nejpatrněji vnitřní diferenciaci pojmu sportovec.

Podle toho, jakou optikou právní předpisy v oblasti daňové na sportovce nazírají, lze tyto členit do dvou základních skupin, a to na neprofesionály a profesionály. Z teoretického hlediska může být dále skupina neprofesionálů rozdělena na amatéry a poloprofesionály (tito jsou též označováni jako neamatéři či výkonnostní sportovci).

²⁶ Viz Mvcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-02-17]. Sdělení o přijetí antidopingové úmluvy. Dostupné z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4567>>.

Amatérský sportovec je v encyklopedii definován jako „osoba, která pěstuje sport ze záliby, ne jako své povolání“,²⁷ Topinka sportovce – amatéra vymezuje jako „sportovce, který provozuje sport ve svém volném čase a nepobírá za to žádnou odměnu. Výjimkou mohou být výhry ze soutěží“.²⁸ Co se profesionálních sportovců týče, o těch encyklopedie hovoří jako o „sportovcích vykonávajících sportovní činnost jako své povolání. Na rozdíl od amatéra užívají sportu jako zdroje obživy“,²⁹ Topinka je zase vymezuje jako „sportovce, kteří provozují závodní sport na špičkové úrovni za úplatu“.³⁰ K vymezení poslední skupiny, tedy poloprofesionálů, pak uvádí, že tito „provozují sport obvykle až po svém občanském povolání, pobírají však odměny a podpory nejrůznějšího druhu a výše“.³¹ Jako zásadní kritérium pro rozdělení amatérů od poloprofesionálů tedy slouží motivační prvek spočívající v určité peněžitě či nepeněžitě odměně za předvedené výkony. Rozlišování amatérů a poloprofesionálů však z hlediska daně z příjmů nemá zásadní význam, neboť obě tyto skupiny své případné příjmy ze sportovní činnosti zdaňují shodně.

Správné zařazení konkrétní osoby do jedné z těchto skupin má zásadní význam pro to, jakým způsobem bude následně sportovec (daňový poplatník) své případné příjmy plynoucí ze sportovní činnosti zdaňovat.

²⁷ Viz Kolektiv autorů. *Universum : všeobecná encyklopedie*, díl 1. 1. vydání. Praha : Odeon, 2000. 738 s. ISBN 80-207-1061-2. s. 151.

²⁸ Viz Topinka, J. *Zdaňování sportovců a sportovních organizací*. Daně, 1999, č. 4, s. 2.

²⁹ Viz Kolektiv autorů. *Universum : všeobecná encyklopedie*, díl 7. 1. vydání. Praha : Odeon, 2001. 655 s. ISBN 80-207-1069-8. s. 510.

³⁰ Viz Topinka, J. *Zdaňování sportovců a sportovních organizací*. Daně, 1999, č. 4, s. 2.

³¹ Tamtéž.

2. Status sportovce

Od toho, jaké mají v právním řádu sportovci postavení, se odvíjí především jejich práva a povinnosti. Vzhledem k zaměření této práce se budu zabývat především postavením relevantním pro právo finanční (konkrétně pro oblast daňovou, a to zejména z pohledu daně z příjmů fyzických osob). Ohledně postavení neprofesionálních sportovců nepanují žádné zásadní rozpory, jinak je tomu v případě sportovců profesionálních, a to nejen v České republice. Proto se na tomto místě pokusím nastínit obecné otázky postavení sportovců profesionálních, které mohou mít (resp. zpravidla mají) dopad do daňové oblasti.

2.1 Status sportovce v České republice

Celou řadu let existují u odborné veřejnosti určité dohady o postavení profesionálních sportovců především pro účely zákona o daních z příjmů. Za tuto dobu se vyvinula určitá praxe (opírající se mimochodem také o převážně kladný postoj Ministerstva financí),³² spočívající v obecném nazírání na profesionální sportovce převážně jako na osoby samostatně výdělečně činné, tedy spadající pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Tento názor je často reflektován rovněž v odborné literatuře.³³ Současný stav je jak pro sportovní kluby, pod jejichž jménem sportovci mnohdy vystupují, tak pro samotné sportovce poměrně výhodný (oproti postavení sportovce coby osoby vykonávající závislou činnost podle § 6 zákona o daních

³² Viz např. Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 1999, č. 4, s. 2.

³³ Viz např. Marková, H. Zákon o daních z příjmů : Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-474-0. s. 307; Hovorka, M. Praktický průvodce zákonem o daních z příjmů. Ostrava : Sagit, 2003. ISBN 80-7208-372-4. s. 71.

z příjmů), a to zejména z důvodů finančních (u sportovců v současnosti spočívajících hlavně v možnosti uplatňovat vynaložené výdaje a v nižším reálném daňovém zatížení, u sportovních klubů spočívají výhody zejména v oblasti sociálního zabezpečení) pro kluby rovněž z důvodů administrativních. V době, kdy světlo světa spatřil návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů, nastalo významnější rozčesání vod v oblasti profesionálního sportu, což bylo způsobeno hlavně nastíněnou možnou změnou nahlížení na profesionální sportovce působící v oblasti tzv. kolektivních sportů, konkrétně zde byl formulován názor, že by tito do budoucna měli být zdaňováni jako osoby vykonávající závislou činnost podle § 6 zákona o daních z příjmů. Návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů totiž stanoví, že „za příjmy ze závislé činnosti budou nově prohlášeny i příjmy profesionálních sportovců z kolektivních sportů (...)“.³⁴ Na první pohled je však patrné, že snaha o vyřešení problému se vztahuje pouze ke sportovcům z oblasti kolektivních sportů. Fakt, že i v oblasti sportů individuálních teoreticky sportovec může zaujímat postavení obdobné sportovci kolektivního sportu, návrh věcného záměru nikterak nereflektuje, což je podle mého názoru na škodu věci. Uvědomuji si však, že zatímco s vymezením kolektivních sportů by v budoucnu nemusel být závažný problém, představovala by snaha o bližší specifikaci veškerých ostatních vztahů vznikajících v rámci sportů individuálních, v nichž může mít sportovec de facto postavení obdobné sportovci kolektivních sportů, značnou potíže, a to také kvůli tomu, že každý konkrétní sportovec (působící v rámci sportovního klubu) má ke svému klubu do značné míry individuální vztah.

³⁴ Viz Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-07]. Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html>.

Možná kvůli těmto teoretickým problémům, nebo kvůli logicky negativnímu stanovisku sportovních klubů k takovéto změně není v současné době daná pasáž věcného záměru nového zákona o daních z příjmů reflektována v navrhovaných změnách. Jelikož převládající praxe u kolektivních sportů je taková, že sportovci nezdaňují své příjmy jako závislé osoby, ale jako osoby samostatně výdělečně činné, znamenalo by prosazení této změny pro kluby značné finanční potíže (nezřídka se hovoří o potížích likvidačního charakteru). Ve snaze o udržení ekonomické rovnováhy a svých klíčových sportovců by promítnutí této změny do praxe mělo u přeživších klubů za následek výrazné snižování stavů stávajících zaměstnanců, snižování mezd u těch zaměstnanců, kteří by tyto změny přestáli a ostatně i snižování odměn samotným sportovcům.

Jednodušší se na první pohled zdá být rozbor postavení sportovců sportů kolektivních. Zde se totiž do popředí staví prvek nutné organizovanosti činnosti skupiny jednotlivců k dosažení kýženého efektu. Zároveň vykazuje činnost sportovců kolektivních sportů mnohé společné znaky (o kterých pojednám níže), které je odlišují od většiny sportovců v oblasti sportů individuálních. Pro sporty individuální je naopak charakteristická vysoká míra individualizace případných vztahů a postavení jednotlivých sportovců.

2.2 Status sportovce z pohledu Soudního dvora Evropské unie

Charakteristikou povahy činnosti profesionálního sportovce se nejednou zabýval také Soudní dvůr Evropské unie, coby nejvyšší soudní instituce Evropské unie. Ačkoliv jsou právní předpisy České republiky s předpisy Evropské unie často do značné míry terminologicky nejednotné, lze na několika známých případech rozhodovaných Soudním dvorem Evropské unie demonstrovat unijní rovinnou vnímání postavení sportovce.

Za první významnější rozhodnutí v této oblasti lze považovat rozhodnutí ve věci Walrave a Koch.³⁵ Nutno podotknout, že v tomto případě soud ještě jasné stanovisko k unijnímu (resp. komunitárnímu) statusu sportovce, v daném případě cyklisty, nepodal.

Patrně nejznámější rozhodnutí, vztahující se k této problematice, je rozhodnutí ve věci belgického fotbalisty Bosmana.³⁶ Hned na úvod je však třeba uvést, že relevantní závěry obsažené v tomto rozsudku jsou vzhledem ke značným rozdílům aplikovatelné na sportovce sportů kolektivních a nikoliv individuálních. Hned na několika místech jsou v rozhodnutí uvedeny závěry svědčící pracovní právnímu pojetí vztahu fotbalisty k fotbalovému klubu. Soud např. uvádí, že je třeba odlišovat vztahy vznikající mezi fotbalovými kluby navzájem, jenž jsou povahy obchodní, a pracovní právní vztah (anglicky „employment relationship“) mezi klubem a sportovcem. Na jiném místě soud konstatuje,

³⁵ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-36/74, B.N.O. Walrave and L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale (...), 1974.

³⁶ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association ASBL (...) v Jean-Marc Bosman, 1995.

že ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků (coby specifického pojmu unijního práva) je nutno vztáhnout rovněž na profesionální fotbalisty, kteří vstupují do pracovněprávního vztahu s kluby za účelem výkonu zaměstnání. Dá se tedy dovodit, že v tomto případě Soudní dvůr Evropské unie vnímá profesionální fotbalisty obecně jako osoby vykonávající závislou činnost pro kluby, tedy pro své zaměstnavatele.

Dalším rozhodnutím zabývajícím se právním postavením sportovce kolektivního sportu je rozhodnutí ve věci finského basketbalisty Lehtonena.³⁷ Zde soud konstatuje, že na profesionálního basketbalistu (...) musí být nahlíženo jako na pracovníka ve smyslu ustanovení tehdejšího článku 39 Smlouvy o založení Evropského společenství (...). Dále je hned na několika místech rozsudku opět zmíněn, v kontextu působnosti profesionálního sportovce, pojem pracovněprávní vztah (anglicky „employment relationship“). Za takovýto vztah soud považuje činnost, kdy po určitý časový úsek vykonává práci pro jinou osobu, pod jejím vedením a za tuto práci je následně odměňován. Soud se také v tomto případě drží dřívějšího rozhodnutí ve věci Bosman a analogicky lze tedy stanovené závěry aplikovat i na ostatní sportovce kolektivních sportů.

Soudní dvůr Evropské unie se při své rozhodovací činnosti zabýval rovněž právním postavením sportovců v oblasti sportů individuálních. Jako příklad lze uvést rozhodnutí ve věci judistky Deliège.³⁸ V tomto rozhodnutí

³⁷ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-176/96, Jyri Lehtonen and Castors Canada Dry Namur-Braine ASBL v Fédération royale belge des sociétés de basketball ASBL (FRBSB), 2000.

³⁸ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie Christelle Deliège v Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo (C-51/96) and François Pacquée (C-191/97), 2000.

soud mimo jiné konstatoval, že v případě sportovců individuálních sportů je nezbytné zkoumat, zda nevystupují v pozici tzv. poskytovatelů služeb ve smyslu dnešního unijního práva, což by se při srovnání s českými právními předpisy volně dalo považovat za působení v pozici samostatně výdělečně činné osoby. Konkrétně soud uvádí, že sportovní aktivity (v daném případě judo), a především účast sportovců na vrcholových mezinárodních kláních, je možno vnímat jako opakované, ale navzájem obdobné vykonávání konkrétní činnosti (služby), a je tedy možné tyto činnosti podřadit pod ustanovení tehdejší Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství vztahující se k volnému pohybu služeb. Dnes toto právo upravují články 56 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie. Ustanovení článku 57 přitom v demonstrativním výčtu za výkon služeb považuje také činnosti v oblasti svobodných povolání, mezi které by byl výkon sportovní činnosti patrně podřaditelný.

Je však nutno podotknout, že ve výše zmíněných rozhodnutích se Soudní dvůr Evropské unie postavením sportovců zabýval převážně z hlediska volného pohybu osob a služeb a v rámci zákazu diskriminace. Pro účely této práce jsou uvedené závěry toliko podpůrného charakteru. Je zapotřebí si uvědomit, že pro účely této práce je v první řadě nezbytné zkoumat národní, tedy české právní předpisy, které se k dané problematice vztahují. K tomuto závěru dochází rovněž Hamerník, když konstatuje, že pouze národní právo určuje, zda se v konkrétním případě jedná o pracovněprávní vztah.³⁹ Stejného názoru jsou rovněž Jurevicius a Vaigauskaitė.⁴⁰

³⁹ Viz Hamerník P. The Impact of EC Law on Sport in the Czech Republic. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 3-4, s. 57.

⁴⁰ Viz Jurevicius, R., Vaigauskaitė, D. Legal Regulations of the Relationship between Football Clubs and Professional Players in Lithuania. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 1-2, s. 33.

2.3 Status sportovce ve vybraných státech

Pro srovnání se lze na tomto místě alespoň krátce zmínit o tom, jak k postavení sportovce přistupují některé jiné státy. Vzhledem k historickým souvislostem a rovněž vzhledem k mnohdy obsahově totožným nebo obdobným právním předpisům je vhodné na prvním místě zmínit situaci na Slovensku. Na úvod lze uvést, že je situace na Slovensku velmi podobná té v České republice. Jak uvádí Dolobáč, kluby uzavírají s hráči zpravidla jiné než pracovněprávní smlouvy, nejčastěji se přitom jedná o nepojmenované smlouvy podle zákona č. 40/1964 Zb., Občiansky zákonník, přičemž výjimkou nejsou ani smlouvy podle zákona č. 513/1991 Zb., Obchodny zákonník. Přihlédnutím čistě k praxi mají sportovci, a to ne jen v individuálních sportech, ale i ve sportech kolektivních, de facto postavení osoby samostatně výdělečně činné (slovensky „samostatne zárobkovo činnej osoby“). Rovněž zde jsou však patrné určité diskrepance mezi postavením de facto a postavením de iure.⁴¹ Lze se setkat s názory jednoznačně poukazujícími na fakt, že činnost sportovců v kolektivních sportech vykazuje znaky závislé práce, jelikož je sportovec vázaný velmi podrobnými pokyny klubu, pokud jde o místo výkonu práce, pracovní dobu, použití pracovních prostředků a pod.⁴² Tyto názory bývají mnohdy postaveny na znění ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 311/2001 Z. z., zákonník práce. Zde se totiž stanoví, že pracovněprávní vztahy profesionálních sportovců se řídí zákonníkem práce, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Toto ustanovení však obsahuje ze své podstaty

⁴¹ Viz Dolobáč, M. In Kolektiv autorů. Otázky sportovního práva. Praha : Ústav státu a práva, 2008. ISBN 978-80-904024-1-6. s. 96-97.

⁴² Viz Dolobáč, M. In Kolektiv autorů. Otázky sportovního práva. Praha : Ústav státu a práva, 2008. ISBN 978-80-904024-1-6. s. 96-97.

některé limity. Jednak apriorně postihuje pouze ty vztahy, které jsou za pracovněprávní označeny. Které to konkrétně mohou být, již zákon blíže nespecifikuje. Dalším limitem je skutečnost, že za pracovněprávní vztah může být považován zásadně pouze ten v oblasti kolektivních sportů, což však ze zákonníku práce explicitně neplyne a je tedy nutné tuto skutečnost dovozovat implicitně. Pakliže lze ve zmíněném ustanovení pozorovat snahu slovenského zákonodárce status profesionálního sportovce upravit, pak ustanovením § 1 odst. 3 zákonníku práce nabývá tato snaha pouze teoretických rozměrů a aplikační praxi se naskýtá možnost tyto sportovce z rámce slovenského zákonníku práce vyjmout. Dané ustanovení totiž pojednává o pojmu závislé práce a o možných způsobech jejího výkonu. Za závislou práci se podle něj nepovažuje podnikání ani jiná výdělečná činnost založená na smluvním občanskoprávním nebo obchodněprávním vztahu podle zvláštních předpisů. Mezi oběma výše uvedenými ustanoveními jsou na první pohled patrné rozpory, které dovolují zainteresovaným subjektům vnímat rovněž sportovce kolektivních sportů, pro které je, jak jsem již zmínil, typické uzavírání smluv podle výše zmíněných soukromoprávních předpisů, jako samostatně výdělečně činné osoby. Na druhou stranu je však zcela zjevné, kam slovenský zákonodárce touto úpravou mířil a je jen s podivem, že vyžadovaná zákonná úprava není v praxi téměř vůbec akceptována a sportovci bývají zásadně považováni za samostatně výdělečně činné osoby.⁴³

Podle výzkumu Nizozemské federace profesionálních fotbalových klubů (FBO) a Mezinárodního centra pro sportovní právo ASSER bylo na počátku tisíciletí v zemích Evropské unie běžné považovat profesionální sportovce

⁴³ Viz Gábriš, T. Športové právo. Bratislava : Eurokódex, 2011. 544 s. ISBN 978-80-89447-52-7. s. 213.

kolektivních sportů za zaměstnance. Důvody pro toto se však do značné míry lišily. Např. v Belgii a Portugalsku jsou tyto vztahy výslovně regulovány právními předpisy a vztahy mezi kluby a hráči existují obligatorně na bázi pracovního poměru. Naopak v Nizozemí bylo zapotřebí k těmto závěrům dojít na základě judikatury a v Německu rovněž chybí speciální zákonná úprava této otázky, nicméně praxe v oblasti profesionálního fotbalu vnímá fotbalisty rovněž ve smyslu pracovněprávního charakteru tohoto vztahu.⁴⁴ Jak daný vztah vnímá anglické právo, lze demonstrovat jednak na znění právních předpisů, které je však i zde nezbytné doplnit relevantní judikaturou. Podle tamní právní úpravy je zaměstnanec definován jako fyzická osoba, která je činná na základě smlouvy o výkonu zaměstnání.⁴⁵ Tato definice však postrádá jakoukoliv regulativní povahu a je nezbytné ji doplnit rozhodovací praxí soudů.⁴⁶ Po analýze několika rozhodnutí dochází Blackshaw k závěru, že sportovci kolektivních sportů zásadně znaky zaměstnaneckého postavení splňují, kdežto sportovci sportů individuálních logicky nikoliv. Rovněž Blackshaw konstatuje, že pouhý fakt, že se někdo podle smlouvy zavázal působit jako samostatně činná osoba, ještě neznamená, že jí skutečně je. Důraz musí být vždy kladen na skutečnou podstatu vztahu a ne na pouhou formální stránku věci.⁴⁷ Za zmínku stojí rovněž situace v Polsku. Sportovní kluby využívají jak pracovních smluv, tak smluv podle obchodního práva. Fotbalista zde zpravidla obdrží minimální mzdu na základě pracovního poměru a mnohem

⁴⁴ Viz Jurevicius, R., Vaigauskaitė, D. Legal Regulations of the Relationship between Football Clubs and Professional Players in Lithuania. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 1-2, s. 33.

⁴⁵ Viz ustanovení Section 230 (1), An Act to consolidate enactments relating to employment rights (také *Employment Rights Act 1996*).

⁴⁶ Viz Blackshaw, I. The Professional athlete-employee or entrepreneur? *The International Sports Law Journal*, 2006, č. 3-4, s. 91-93.

⁴⁷ Tamtéž.

vyšší odměny na základě obchodněprávního vztahu.⁴⁸ Obdobně jako v České republice či na Slovensku byl status sportovce sporný např. i v Litvě, neboť zde docházelo na základě různých právních předpisů k různému vnímání tohoto postavení. Až do roku 2000 byli profesionální sportovci z hlediska daňových předpisů považováni za zaměstnance, přičemž nejčastěji docházelo k uzavírání pracovních smluv podle zákoníku práce, případně smluv podle zákona o tělesné kultuře a sportu. Situace se však změnila po rozsudku litevského Nejvyššího soudu ve věci Safronovas. Ačkoliv Nejvyšší soud připustil existenci pracovněprávního charakteru postavení profesionálního sportovce (v daném případě hráče basketbalu), stanovil rovněž, že právní úprava pracovněprávního poměru se na vztah sportovce kolektivního sportu ke klubu nepoužije a tato skutečnost byla následně reflektována do daňových předpisů. V Estonsku jsou profesionální sportovci kolektivních sportů (konkrétně fotbalisté) rovněž vnímáni jako závislé osoby a jsou na ně aplikovány pracovněprávní předpisy bez ohledu na to, že i zde vykazuje výkon sportovní činnosti v oblasti kolektivních sportů značné odlišnosti od běžného pracovněprávního vztahu. Rovněž tak v Lotyšsku je převažující praxe v oblasti kolektivních sportů obdobná a jinak je tomu tak např. na Kypru, v Rumunsku či v Bulharsku.⁴⁹

⁴⁸ Viz Jurevicius, R., Vaigauskaitė, D. Legal Regulations of the Relationship between Football Clubs and Professional Players in Lithuania. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 1-2, s. 34.

⁴⁹ Viz Asser.nl [online]. 2012. [cit. 2012-04-01]. Promoting the social dialogue in european professional football. Dostupné z WWW: <http://www.asser.nl/upload/sportslaw-webroot/cms/documents/cms_sports_49_1_Social%20Dialogue%20ed.pdf>.

3. Zdaňování příjmů ze sportovní činnosti ze zdrojů na území České republiky

Tato kapitola bude věnována zdaňování příjmů všech kategorií sportovců (daňových rezidentů České republiky) ze sportovní činnosti, které sportovci plynou ze zdrojů na území České republiky. Ačkoliv zde obsahově spadá také problematika zdaňování tzv. cen ze sportovních soutěží, bude této otázce věnována samostatná kapitola.

3.1 Zdaňování příjmů neprofesionálních sportovců

Z povahy činnosti amatérských sportovců plyne fakt, že tito zásadně z výkonu sportovní činnosti nedosahují pravidelně příjmy, které by byly významné pro účely daně z příjmů fyzických osob. Pakliže by na základě své sportovní činnosti získávali příležitostné nebo pravidelné příjmy, spadali by již do kategorie poloprofesionálů nebo profesionálů. V úvahu tedy fakticky přicházejí pouze příležitostné příjmy spočívající v obdržení cenách ze sportovních soutěží. Na tyto ceny se však do hodnoty 10 000 Kč včetně vztahuje osvobození od daně.⁵⁰ Ceny v hodnotě převyšující 10 000 Kč spadají pod ostatní příjmy⁵¹ a za podmínky, že plynou ze zdrojů na území České republiky, jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně⁵² a tato daň je vybírána formou tzv. srážky,⁵³ pro kterou je typické, že daň sráží osoba plátce, tedy osoba odlišná od poplatníka

⁵⁰ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ Viz ustanovení § 10 odst. 1 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵² Viz ustanovení § 36 odst. 2 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵³ Viz ustanovení § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

(v našem případě půjde nejčastěji o organizátora sportovní soutěže). „Poplatník se o odvod daně nemusí starat a ani příjem takto zdaněný nemusí pro daňové účely vykazovat, neboť srážkou daně je jeho daňová povinnost splněna. Daňová povinnost je v případě srážkové daně považována za splněnou řádným a včasným provedením srážky.“⁵⁴

Mnozí (nejen) amatéři využívají pro uspokojování svých sportovních potřeb ústavně zaručeného práva sdružovacího,⁵⁵ konkretizovaného především v zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Na základě členství ve sdruženích plynou sportovcům různé výhody, které bývají zpravidla konkretizovány ve stanovách občanských sdružení. Typicky jde o možnost bezplatného využívání sportovišť nebo jejich využívání za sníženou cenu, bezplatné poskytnutí sportovního náčiní apod. Z pohledu daně z příjmů se u těchto výhod jedná zpravidla o nepeněžitý příjem, který sice je předmětem daně,⁵⁶ avšak od daně je tento příjem osvobozen.⁵⁷

Jak již bylo uvedeno výše, skupina poloprofesionálních sportovců se vyznačuje určitou motivací k příjmům ve formě peněžních nebo nepeněžních odměn za předvedené sportovní výkony. Může se jednat, obdobně jako u amatérů, o ceny ze sportovních soutěží, ale rovněž může jít o jiné příjmy, které budou typicky spadat pod příjmy z příležitostné činnosti podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Zde je vhodné zmínit se o osvobození od daně,

⁵⁴ Marková, H. Zákon o daních z příjmů : Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-474-0. s. 618.

⁵⁵ Viz čl. 20 Ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních lidských práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ Viz ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁷ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

které se vztahuje na úhrnné příjmy plynoucí z příležitostné činnosti, pokud tyto ve zdaňovacím období nepřesáhnou 20 000 Kč.⁵⁸ Možná existence jiných příležitostných příjmů, než cen ze sportovních soutěží, je tedy hlavním znakem odlišujícím postavení poloprofesionála od postavení amatéra. Zde je však důležité uvědomit si, že existuje tenká hranice, která určuje, kdy se ještě jedná o ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů a kdy už jde o příjmy sportovců profesionálních. Topinka se Stanjurou dovozují, že „příležitostnou činností je nutno chápat činnost, která jednak není provozována pravidelně a opakovaně a příjmy z ní pocházející nejsou jediným poplatníkovým příjmem (...)“.⁵⁹ V praxi přesto mnohdy nebude snadné jasně stanovit, zda se ještě jedná o příjem poloprofesionála nebo už jde o příjem profesionálního sportovce. Co se týče výhod plynoucích z případného členství v občanském sdružení, platí zde obdobná úprava jako u sportovců - amatérů.

3.2 Zdaňování příjmů profesionálních sportovců

V následujících řádcích se pokusím poskytnout teoretickou analýzu postavení profesionálních sportovců z pohledu daně z příjmů fyzických osob v právním řádu České republiky. Pro účely zákona o daních z příjmů mohou být příjmy profesionálních sportovců zařazeny do několika různých režimů. Jedná se o:

- a) příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů,

⁵⁸ Viz ustanovení § 10 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁹ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9. s. 147.

- b) příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů a jsou od daně osvobozeny a
- c) příjmy, které jsou předmětem daně a jsou zdaněny.⁶⁰

a) Výčet příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, je obsažen zejména v § 3 odst. 4 a v § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z tohoto výčtu se k výkonu sportovní činnosti (pouze však v rámci výkonu závislé činnosti) mohou teoreticky vztahovat především náhrady cestovních výdajů poskytovaných v souvislosti s výkonem závislé činnosti a dále např. hodnota pracovního (sportovního) oblečení určeného pro výkon zaměstnání. Zde je však potřebné zkoumat, zda se v případě poskytnutí pracovního oblečení vůbec může jednat o příjem. Pokud totiž sportovec takto přidělenou výbavu využívá pouze při výkonu závislé činnosti, nelze o příjmu hovořit, neboť takto užívané věci sportovce de facto nijak neobohacují. Pokud by však sportovec takto obdrženou výbavu využíval i mimo výkon závislé činnosti, není zcela zřejmé, zda by v tomto případě mohlo být ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů aplikováno.

b) Další okruh tvoří příjmy, které předmětem daně z příjmů sice jsou, avšak jsou od daně osvobozeny. Tato skupina hraje při zdaňování příjmů profesionálních sportovců poměrně významnou roli.

Základní výčet osvobozených příjmů se nachází v § 4 zákona o daních z příjmů. Poměrně zajímavým je ustanovení týkající se osvobození cen ze sportovních soutěží podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Této otázce je věnována samostatná kapitola.

⁶⁰ Viz Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 1999, č. 4, s. 4.

K dalšímu významnému osvobození lze řadit podpory a příspěvky z prostředků nadací, nadačních fondů a občanských sdružení podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů. Mezi tyto příjmy lze řadit např. plnění poskytnutá občanskými sdruženími svým členům. Je však nezbytné zkoumat, zda tyto příjmy nemají povahu náhrad za ztrátu příjmu nebo charakter příjmů podle § 6 až 9 zákona o daních z příjmů (jak je uvedeno na konci ustanovení), neboť tyto od daně osvobozeny nejsou. Pro uplatnění tohoto osvobození je tedy nezbytné velmi citlivě zkoumat jejich skutečnou funkci. V teorii se objevují názory na nezbytnost rozdělení zkoumání těchto příjmů u profesionálních sportovců a u sportovců neprofesionálních.⁶¹ Existuje názor, že profesionální sportovci by takto získané prostředky měli zahrnout do základu daně a naopak sportovci neprofesionální by od těchto příjmů měli být osvobozeni.⁶²

c) Hlavní okruh příjmů tvoří ty, které jsou předmětem daně a jsou také zdaňovány. Taxativní výčet těchto příjmů je uveden v § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu a
- ostatní příjmy.

⁶¹ Např. Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9. s. 143.

⁶² Tamtéž, s. 144.

Vzhledem k tomu, že příjmy z kapitálového majetku a příjmy z pronájmu s výkonem sportovní činnosti přímo nesouvisí, nebudu se jimi dále zabývat. Ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů se dotýkají téměř výlučně sportovců neprofesionálních.

Pro účely daně z příjmů fyzických osob přichází podle platného právního řádu České republiky v úvahu dělení profesionálních sportovců na ty, jejichž příjmy ze sportovní činnosti tvoří dílčí základ daně podle § 6 zákona o daních z příjmů (příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky), a dále na ty, jejichž příjmy tvoří dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti). Přesné zatřídění profesionálního sportovce do jedné z těchto kategorií má zásadní vliv na správné vyměření základu daně a na postavení daňového subjektu.

3.2.1 Zdaňování příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů

Na tomto místě se budu obecně zabývat znaky typickými pro podřazení určitého příjmu pod § 6 zákona o daních z příjmů, přičemž na závěr této podkapitoly zhodnotím jejich možnou aplikaci zvláště na sportovce sportů kolektivních a individuálních. Vzhledem k praktickému dopadu tohoto zkoumání zejména na sportovce kolektivních sportů se však následující část práce bude zabývat především touto skupinou sportovců.

Zákon o daních z příjmů uvádí ve svém § 6 taxativní výčet skupin příjmů ze závislé činnosti. Pro účely danění příjmů profesionální sportovce ze sportovní činnosti má

zásadní význam § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V tomto ustanovení jsou mezi příjmy ze závislé činnosti zařazeny příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce (...). Zákon o daních z příjmů stanovuje čistě pro své účely pro poplatníky s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků legislativní zkratku „zaměstnanec“ a pro plátce těchto příjmů zkratku „zaměstnavatel“.⁶³ Pod touto zkratkou se nacházejí fyzické osoby v různém právním postavení.

V první řadě je nutné uvědomit si, že pro účely zákona o daních z příjmů, vzhledem k zahrnutí příjmů z poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, vystupuje do popředí upřednostnění tzv. materiální pravdy oproti stavu formálnímu. Zákonodárce se tímto pokouší o rozšíření okruhu subjektů zdaňujících své příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů. Upřednostňování zdaňování příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů si lze povšimnout (především ve vztahu k vykonávání tzv. nezávislých povolání) i v § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který pojednává o příjmech z jiné samostatné výdělečné činnosti a konkrétně uvádí, že příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou (...). Z daného ustanovení jasně plyne vzkaz zákonodárce adresovaný především poplatníkovi daně, aby v první řadě pečlivě zkoumal, zda výkon jeho činnosti nesplňuje znaky závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, a až poté se poohlédl po § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

⁶³ Viz ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Abychom vymezili nejširší možnou množinu poměrů spadajících pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nezbytné uvést charakteristické znaky společné pro poměry pracovní, služební a členské. Pro tuto charakteristiku budu vycházet především z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Jako vodítko pro charakteristiku závislé činnosti (především však ve vztahu k § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů) nám poslouží zejména daňový pokyn Ministerstva financí D-285.

Nejvyšší správní soud se k této otázce vyjádřil ve svém rozsudku z roku 2005.⁶⁴ Soud se především zabýval konstrukcí § 6 zákona o daních z příjmů, přičemž hlavní důraz byl kladen na pojetí tzv. obdobného poměru ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle soudu se jedná o takový poměr, který není pracovní, služebním nebo členským poměrem, který však svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. Ke znakům společným pro poměry pracovní, služební a členské věci vyjádřil následovně.

- *„Pracovní, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah (...) Tento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran (...) nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějškovou (...).“*

⁶⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004.

Zde bych rád uvedl, že v praxi dochází na profesionální úrovni v oblasti kolektivních sportů ve většině případů k uzavírání tzv. profesionálních smluv⁶⁵ mezi hráčem a sportovním klubem. Obsahem těchto smluv jsou vzájemná práva a povinnosti klubu i hráče. Pro ilustraci nastíním situaci ohledně profesionálních smluv v českém fotbale. Poněkud schizofrenním (snad i nevědomky) se zdá být na první pohled postoj samotné Fotbalové asociace České republiky k postavení profesionálního fotbalisty. Ve svém dokumentu, nazvaném Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv,⁶⁶ totiž uvádí, že *„na základě profesionální smlouvy vykonává hráč sportovní činnost jako své hlavní zaměstnání“*. Z jazykového hlediska je zaměstnání vnímáno jako činnost závislá. Stejně tak zákon o daních z příjmů používá pro osoby zdaňující své příjmy podle § 6 legislativní zkratku „zaměstnanec“. Avšak podle vzorové profesionální smlouvy ve fotbale⁶⁷ *„pro oblast daně z příjmů, pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení je hráč posuzován jako osoba samostatně výdělečně činná ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona (...) o daních z příjmů a jeho příjem vyplývající z této smlouvy je příjmem z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů“*. Obdobný obsah mívají i profesionální smlouvy v oblasti hokeje. Odhlédnu-li od hodnotícího hlediska, pak i samotný fakt, že se ve vzorové smlouvě (a následně v jednotlivých profesionálních smlouvách) vykládá právní postavení profesionálního

⁶⁵ Jedná se nejčastěji o nepojmenované smlouvy podle § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Viz např. Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 72.

⁶⁶ Viz Fotbal.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-01]. Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. Dostupné z WWW: <nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/.../07_Smernice_pro_evidenci_smluv_2.doc>.

⁶⁷ Viz Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 123-130.

fotbalisty pro účely zákona o daních z příjmů, je nutno považovat za irelevantní.

- *„Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvajících povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově (...).“*

Rovněž toto kritérium lze při výkonu sportovní činnosti považovat za splněné. Např. výše zmíněná Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv ve svém článku 2 stanovuje, že profesionální smlouva se sportovcem starším 18 let musí být sjednána v rozmezí od 1 roku do 5 let včetně.⁶⁸ Fakt, že jsou mnohdy tyto smlouvy uzavírány na dobu delší, než je skutečně zamýšlena, na mém závěru nic nemění.

- *„Významným znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je rovněž, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky.“*

Povinnost řídit se pokyny jiné osoby (plátce), a to ať už přímo nebo zprostředkovaně, je významným znakem charakterizujícím závislou činnost. Je nutné podotknout, že je opět dáována přednost zjištění skutečného stavu (tzv. materiální posouzení), nikoliv toho, na základě jaké právní skutečnosti je činnost vykonávána (tzv. formální posouzení). Tzv. princip materiální pravdy je zakotven

⁶⁸ Viz Fotbal.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-01]. Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. Dostupné z WWW: <nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/.../07_Smernice_pro_evidenci_smluv_2.doc>.

rovněž v § 8 odst. 3 nového daňového řádu,⁶⁹ který stanoví, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. K výkladu pojmu závislá činnost se rovněž vztahuje poměrně konstantní judikatura. Např. v jiném rozsudku Nejvyššího správního soudu, rovněž z roku 2005,⁷⁰ je uvedeno, že u závislé činnosti musí jít o skutečnou závislost na osobě plátce a že pouhý výkon činnosti podle pokynů není dostačující. V daném rozsudku považuje soud za nezbytné „stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy“. Závisí přitom především na povaze vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele). Dalo by se zde sice argumentovat, že jedno místo výkonu práce je u sportovce nereálné, tento argument však neobstojí, neboť existuje celá řada jiných zaměstnání, u nichž výraznější mobilita při výkonu pracovní činnosti na charakteristice právního poměru nic nemění. Opět zde odkazují na vzorovou profesionální smlouvu ve fotbale, kde se v pasáži věnované povinnostem hráče sportovec zavazuje plnit úkoly a pokyny trenérů během tréninků, na soustředěních a samozřejmě během utkání.⁷¹ Osobu trenéra je přitom nutno považovat za osobu kompetentní k ukládání těchto pokynů, neboť základní pokyny přicházející z řad vedení klubu jsou na nejnižší úrovni specifikovány právě pokyny trenéra. Na první pohled může

⁶⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

⁷¹ Viz Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 123-130.

být matoucí ustanovení § 3 zákoníku práce.⁷² Zde je totiž uvedeno, že závislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Aby nedošlo k interpretačním pochybením, je potřebné od sebe odlišovat pojmy „závislá práce“ podle zákoníku práce a „závislá činnost“ podle zákona o daních z příjmů, byť se okruhy náplní obou pojmů mnohdy mohou prolínat.

Otázkou týkající se rozlišování těchto pojmů se zabýval rovněž Ústavní soud ve svém usnesení z roku 2001.⁷³ V senátním usnesení je k tomuto uvedeno, že „zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu)“ a že „rozhodující pro posouzení, zda se v souzeném případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu citovaného zákona, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena“. Obdobně se k tomuto odlišování staví i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku z roku 2004,⁷⁴ v němž dochází k významnému závěru, že „pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující na

⁷² Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ Viz usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. III.ÚS 410/01.

⁷⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). V daném rozsudku soud zjevně a zcela správně upřednostňuje materiální posouzení vztahu před posuzováním formálním.

- *„Důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž je, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný - ten, kdo poskytuje specifické plnění, tj. pracovní činnost, za to dostává od druhé strany tohoto právního vztahu odměnu zpravidla v penězích (případně i v jiných majetkových hodnotách či požitcích), přičemž hodnota této odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje.“*

Není zapotřebí významněji polemizovat nad souladem tohoto znaku se zavedenou praxí. Sportovec pobírá za výkon své sportovní činnosti od klubu různé druhy příjmů. Jedná se především o fixní částky vyplácené typicky v intervalech měsíců. Častým zdrojem příjmů jsou rovněž prémie a jiné odměny vyplácené v souladu s uzavřenou profesionální smlouvou nebo s klubovým řádem. Tato pluralita příjmů však není v rozporu s výše uvedeným požadavkem. V rozsudku je zcela správně uvedeno, že hodnota odměny zásadně odpovídá hodnotě poskytnuté činnosti. Není totiž výjimečné, že jsou sportovci za své výkony výrazně přeceňováni (především z marketingových důvodů), nebo naopak nedoceňováni.

- *„Výše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého*

poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho období s poměrem pracovníprávním, služebním a členským hovořit.“

V tomto bodě rozsudku se vyžaduje kumulativní splnění výše zmíněných podmínek, a to každé z nich alespoň v základních rysech, z čehož však plyne fakt, že ke každému okruhu sporných vztahů je pro určení jejich povahy nezbytné přistupovat individuálně, což může mnohdy v praxi činit nemalé problémy.

Povahy vztahu sportovce ke sportovnímu klubu se okrajově dotýká také rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 33 Odo 848/2006. Soud se zde bez bližšího odůvodnění zabývá smlouvou o spolupráci při výkonu sportovní činnosti podle § 51 občanského zákoníku, uzavřenou mezi sportovním klubem a sportovcem. Mezi základní povinnosti sportovce na základě této smlouvy patřilo „zúčastňovat se všech tréninků, výcvikových táborů a utkání družstev klubu, k nimž byl nominován, dbát o své zdraví, fyzickou kondici, dodržovat zásady správné výživy a životosprávy, hygieny, regenerace a rehabilitace, podříditi se předpisům klubu, nezúčastňovat se osobně ani zprostředkovaně sázek, her a jiných soutěží souvisejících s výsledky utkání jeho družstva, a je-li vyžádán, účastnit se akcí reprezentačních družstev“. Nutno podotknout, že se soud vůbec nad povahou této smlouvy nepozastavuje a bez dalšího považuje právní vztah vzniklý na základě nepojmenované smlouvy za předmět následného bližšího zkoumání. Je však potřebné zmínit, že se v daném rozsudku soud zabýval především otázkou existence synallagmatického, resp. asynallagmatického vztahu mezi sportovním klubem a sportovcem.

Posouzením vztahu mezi sportovcem kolektivního sportu a sportovním klubem se zabývá rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011. V rozsudku se soud zabýval posouzením otázky, zda činnost profesionálního sportovce (v daném případě hokejisty) naplňuje znaky nezávislého povolání nebo zda jde o pracovněprávní vztah. Sportovec měl s klubem uzavřenu tzv. hráčskou (nebo též profesionální) smlouvu, na základě které byl hráč povinen plnit vedle hraní hokeje i řadu jiných povinností. Sjednaná odměna měla být navíc hráči vyplácena i v případě, kdy by sportovní činnost nevykonával. Klub se dále zavazoval nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních činnostech. Krajský soud, který se věcí rovněž zabýval, vyhodnotil obsah předmětné hráčské smlouvy jako obdobný smlouvě pracovní, přičemž konstatoval, že není rozhodující, jak smluvní strany chápaly postavení stěžovatele z hlediska daňového. Krajský soud dokonce jako jeden z prvních uvedl, že hráčská smlouva představovala zastřený pracovněprávní úkon. Tato skutečnost by sama o sobě Nejvyšším správním soudem nebyla vnímána natolik negativně, kdyby v dané situaci nešlo o posouzení nesoucí znaky tzv. překvapivého rozhodnutí.

Dále se soud zabýval již zmíněným zastřeným pracovněprávním úkonem, za který hráčskou smlouvu označil krajský soud. Soud zde odkazuje na své starší rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 62/2004, kde mimo jiné konstatuje, že *„definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby,*

tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozují". Významnou pasáží zmíněného ustanovení je část pojednávající o tom, že pracovněprávní charakter vztahu má být upřednostňován především tam, kde by jiný vztah s sebou nesl následky v podobě poškození právní sféry osoby (v našem případě sportovce kolektivního sportu). Soud už však nekonkretizuje sféru, resp. sféry, v nichž se má toto poškození projevit. Nepochybně půjde o sféru zajištění celé řady práv plynoucích z pracovněprávního vztahu (v podobě určité ochrany poskytované zákoníkem práce) a favorizujících zaměstnance oproti samostatně výdělečně činným osobám. Naopak velmi spornou sférou je oblast daňová. Dalo by se obecně konstatovat, že ze současného stavu, kdy jsou na území České republiky sportovci kolektivních sportů vnímáni jako samostatně výdělečně činné osoby, profitují jak sportovní kluby, tak samotní sportovci. Těmi, kdo z dané situace naopak neprofitují, jsou především stát a municipality, resp. veřejné rozpočty těchto entit obecně, do nichž inkaso daní z příjmů fyzických osob plyne na základě zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 173/2005, se Nejvyšší správní soud zabýval pojmem zastřený právní úkon v tom smyslu, že *„pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený*". V daném případě nelze absenci některého z uvedených znaků namítat. Jak jsem již uvedl výše, lze mít za to, že působení v pozici samostatně výdělečně činné

osoby je v mnohých ohledech výhodné jak pro sportovní klub, tak pro samotné sportovce. Domnívám se však, že se měl soud zabývat nejen vztahem samotných smluvních stran, ale rovněž dopadem takového vztahu na subjekty ostatní (v daném případě především na stát a municipality, resp. na oblast veřejných rozpočtů). Uvedený závěr by byl bez dalšího akceptovatelný v čistě dvoustranném (resp. vícestranném) právním vztahu, v rámci něhož by bylo zapotřebí zkoumat individuální práva a povinnosti jednotlivých subjektů v rámci různých typů právního postavení. Zřetelný vliv takového postavení na další subjekty by měl být dle mého názoru v pojetí zastřeného právního úkonu rovněž reflektován. Určitým vodítkem, na základě něhož lze zastřenost právního úkonu vyloučit, je tedy existence svobodné vůle kontrahentů. V praxi se jedná zejména o absenci ekonomického nátlaku na jednu ze smluvních stran. K tomu soud uvádí, že *„jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít“*. Ekonomickou nerovnováhu mezi kontrahenty pochopitelně vyloučit nelze, avšak tato nesmí být zneužívána ze strany silnější strany k prosazení svých zájmů na úkor zájmů strany ekonomicky slabší.

Zajímavým aspektem rozsudku je skutečnost, že se soud příliš nevypořádal se vztahem pojmů závislá práce a závislá činnost. Dichotomií těchto pojmů osobně považuji pro danou oblast za zásadní. Zatímco definici pojmu závislá práce nalézáme v ustanovení § 2 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož je prací závislou ta práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti

zaměstnanec, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Další konkretizaci obsahuje § 2 odst. 2 zákoníku práce, který uvádí, že závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě. Zastřešující ustanovení § 3 zákoníku práce přitom dále uvádí, že závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy (...). Je až s podivem, kolik autorů při analýze vztahu sportovce a sportovního klubu sklouzává právě do oblasti zákoníku práce. Následnou podrobnou analýzou veškerých aspektů obecného pracovněprávního vztahu tito autoři vždy docházejí k závěru, že vztah sportovce ke sportovnímu klubu jednoduše pod pojem závislá práce podřaditelný není, s čímž nelze než souhlasit. Zdaleka přitom není rozhodné, zda se tento vztah skutečně zákoníkem práce řídí nebo ne. Plně dostačující je skutečnost, že vztah sportovce ke sportovnímu klubu je pracovněprávnímu vztahu (resp. závislé práci) obdobný. Hlavní otázka tedy spočívá v charakteristice pojmu závislá činnost, nikoliv závislá práce. Přímou definici závislé činnosti, na rozdíl od závislé práce, právní řád České republiky neobsahuje. Okruh těchto činností lze však snadno nepřímou dovést z ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních příjmů.

Jedním z hlavních argumentů, které soud použil, je, že je z obsahu hráčské smlouvy (koncipované jako nepojmenované smlouvy podle § 51 občanského zákoníku) zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Je však

otázkou, zda soud neměl na mysli závislou práci a nikoliv závislou činnost. Neboť vzhledem k tomu, že se pojmu závislá činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních příjmů nikterak blíže nevěnuje, bylo by poměrně obtížné přesně definovat intenzitu jiného obdobného vztahu. Dále je otázkou, zda samotný fakt, že se vztah závislé činnosti velmi blíží, již není sám o sobě natolik relevantním, aby tento vztah bylo možno považovat za vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nedostatečnou sílu intenzity soud spatřuje především v tom, že ačkoliv „*se (...) stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu - „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu (...), je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je totiž zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na utkáních, případně trénincích, svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit (...)*“. Z nejobecnějšího pohledu nelze tomuto argumentu soudu nic zásadního vytknout, neboť je pravdou, že výkon sportovní činnosti v oblasti kolektivních sportů je skutečně oblastí velmi specifickou. Z hlediska bližšího zkoumání se však soud uchyluje k pouhému výčtu činností, kterým se sportovec vedle výkonu samotné sportovní činnosti věnuje. Jak jsem již uvedl výše, uchyluje se totiž soud i v tomto případě ke komparaci (dle mého názoru zbytečné) faktického postavení sportovce s relevantními ustanoveními zákoníku práce. Zajímavou myšlenku vyslovuje soud v poslední větě 28. bodu rozsudku. Připouští zde totiž možnost překonání ustanovení zákoníku práce na první pohled neslučitelných s postavením sportovce. Hned vzápětí však uvádí, že i přesto „*je na*

smluvních stranách, aby i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce (...), zvolily jinou smluvní úpravu, byla-li podle soukromého práva možná". Mám-li tedy stručně shrnout zde nastíněný dílčí závěr rozsudku, pak se soud podrobnější analýzou povahy vztahu mezi sportovcem a sportovním klubem nezabývá. Namísto toho činí další dílčí závěr, v němž konstatuje, že *„činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce*". Domnívám se, že k tomuto závěru by rozhodnutí patrně směřovat nemělo, a to z důvodu výše zmíněné dichotomie pojmů závislá práce ve smyslu zákoníku práce a závislá činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů. Jako podpůrný argumentační prvek uvádí dále soud existenci určité míry normativní síly fakticity, kdy se na území České republiky v průběhu posledních desetiletí vyvinul stav spočívající ve vnímání profesionálních sportovců kolektivních sportovců jako samostatně výdělečně činných osob. Je však zapotřebí uvědomit si, že normativní silou fakticity lze argumentovat především tam, kde právní úprava konkrétní oblasti vykazuje vysokou míru neurčitosti. Osobně se však především na základě výše uvedených soudních rozhodnutí domnívám, že se zde o tento případ zcela nejedná. Je však nutno podotknout, že situace ohledně postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů je v České republice považována dlouhodobě za velmi spornou a konkretizace v právním řádu by jí nepochybně prospěla.

Na okraj soud dodává, že *„spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. Je totiž skutečností, že oblast profesionálního sportu je právně*

velmi nejasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy". Je však otázkou, zda by případné zákonné zakotvení povahy tohoto vztahu s sebou neslo požadovaný efekt. Situace na Slovensku, o níž jsem se zmínil výše, nám totiž ukazuje, že ani tato snaha v praxi k očekávanému cíli vést nemusí. Najisto by byl tento vztah z pohledu zákona o daních z příjmů postaven tehdy, kdy by v něm bylo výslovně konstatováno, že profesionální sportovci kolektivních sportů působí právě jako osoby vykonávající závislou činnost. Návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů z roku 2008 ostatně právě toto ustanovení obsahuje.⁷⁵ Je otázkou, zdali toto či obdobné znění v konečném důsledku obstojí a skutečně bude v budoucnu obsaženo v novém znění zákona o daních z příjmů. V takovémto případě by již nebylo o statusu profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů pochyb. Pakliže vyjdeme z čistě jazykového znění návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů, který mimo jiné uvádí, že „za příjmy ze závislé činnosti budou nově prohlášeny i příjmy profesionálních sportovců z kolektivních sportů (...)“, dal by se učinit závěr, že v současnosti tito sportovci skutečně závislou činnost nevykonávají. Především použití slovního spojení „budou nově prohlášeny“ vyjadřuje skutečnost, že doposud byla situace odlišná. Je však otázkou, zda toto bylo záměrem tvůrců návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů. Podle mého názoru bylo v daném případě vhodnější užít slovního spojení „budou výslovně prohlášeny“.

⁷⁵ Viz Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-07]. Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html>.

Na úplný závěr soud shrnuje situaci a uvádí, že „na straně jedné je totiž pravdou, že vnější znaky činnosti profesionálního sportovce se velmi podobají klasickému pracovnímu poměru (sportovec „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, dostává od něj pracovní pomůcky, stravuje se u něj apod.). Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevilo jako velmi nevýhodné“. Jak už jsem uvedl výše, opět se domnívám, že podřazení těchto sportovců pod režim zákoníku práce nutné není. Zásadní je naopak, zda se povaha činnosti sportovců ve svých hlavních znacích shoduje s postavením osoby vykonávající závislou práci podle zákoníku práce.

Mám-li se pokusit stručně shrnout závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dochází, lze konstatovat, že především na několika místech správně uvádí spornost vztahu profesionálního sportovce ke sportovnímu klubu v oblasti kolektivních sportů. Dále se soud pokouší srovnat znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů (ačkoliv se domnívám, že soud měl na mysli znaky závislé práce podle zákoníku práce) se znaky sportovní činnosti, přičemž dochází k závěru, že v případě vztahu sportovce ke klubu zde chybí určitá míra intenzity tohoto vztahu, nicméně se závislé činnosti velmi blíží. Soud rovněž uvádí některé další argumenty, mezi které patří např. existence určité míry normativní síly fakticity. Lze nicméně shrnout, že soud se k dané otázce zcela jasně nevyjádřil, pouze se přiklání ke stavu, jenž je na našem území zaveden dlouholetou praxí a spočívá ve vnímání sportovců kolektivních sportů z pohledu daně z příjmů fyzických osob

za jinak samostatně výdělečné činné osoby, kterým plynou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním (...), tedy ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Daný rozsudek vzhledem k výše uvedenému rozboru vnímám poměrně kontroverzně a nesdílím názor, že by vnesl uklidnění do řešené oblasti, jak konstatují někteří autoři.⁷⁶ Normativní síla fakticity nepochybně tímto rozsudkem opět nabývá na významu, teoretická otázka dané problematiky však zůstává stále otevřena.

Vedle judikatury jsou dalším významným vodítkem pro bližší charakteristiku sporných daňově - právních vztahů tzv. daňové pokyny (nebo též D-pokyny, pokyny řady D), které vydává Ministerstvo financí a které jsou publikovány ve Finančním zpravodaji. Daňové pokyny však nelze považovat za právní normy a postrádají obecnou závaznost. Jejich význam tkví především ve sjednocování interpretační praxe daňových předpisů orgány finanční správy, které jsou podřízeny Ministerstvu financí.⁷⁷

Pro účely mého zkoumání je nejvýznamnější pokyn D-285 z roku 2005⁷⁸ (dále jen pokyn), který se zabývá aplikací § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a vymezením tzv. závislé činnosti. Je však potřebné uvést, že pokyn vychází, kromě právní úpravy, rovněž z rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jejichž některá relevantní judikatura je již zmíněna výše.

⁷⁶ Viz např. Pátek, V. Ke zdaňování profesionálních sportovců. Daňová a hospodářská kartotéka, 2012, č. 4, s. 5.

⁷⁷ Blíže viz Bakeš, M., Kotáb, P. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 25.

⁷⁸ Viz Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-28]. Pokyn č. D-285. Dostupné z WWW: <http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA98423-4DFF35EA/cds/xsl/182_1314.html?year=>.

V pokynu je pro účely zkoumání závislé činnosti opět zakotvena priorita faktického (materiálního) stavu oproti stavu formálnímu. Ve stěžejním ustanovení pokynu je uvedeno, že *„podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce)“*. Pojmy jako *„pod vlastním jménem“*, *„na vlastní účet“* nebo *„s vlastní odpovědností“* jsou v našem právním řádu spojovány především s podnikáním (a to jak s *„živnostenským“*, tak s *„neživnostenským“*). Pokyn zde tedy v první řadě využívá pro charakteristiku závislé činnosti negativního vymezení za použití metody logického výkladu a contrario. Pokyn dále v podstatě přebírá obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 62/2004, konkrétně pasáž věnující se stanovení míry relevantní závislosti. K tomu v první řadě uvádí, že *„již ze samotné povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky do určité míry ve všech případech zadávání prací a činností, tedy nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů“*, čímž se snaží (zcela správně) zabránit přílišně extenzivnímu pojmání prvku závislosti. Dále tuto myšlenku pokyn rozvíjí v tom smyslu, že výkon činnosti pouze podle pokynů nebo příkazů není pro stanovení prvku závislosti dostačující a že se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Dále se snaží ministerstvo v pokynu pozitivně vymezit znaky indikující existenci skutečné závislé činnosti, a to následovně:

- *plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,*
- *fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,*

- *odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu,*
- *materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,*
- *vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu §13 zákona o daních z příjmu.*

Z pokynu výslovně neplyne, zda mají být všechny znaky splněny kumulativně, popřípadě do jaké míry. Analogicky k výše zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu, který se zabývá výkladem pojmu „obdobný poměr“, je však podle mého názoru potřebné konstatovat, že by i zde mělo být vyžadováno kumulativního splnění všech zmíněných podmínek, a to alespoň v základních rysech. Opět se pokusím aplikovat tyto znaky na vztah profesionálního sportovce k sportovnímu klubu v oblasti kolektivních sportů, abych ozřejmil, zda tento vztah může být subsumován pod pojem závislá činnost.

Prvně uvedený znak v sobě zahrnuje hned tři požadavky. Za prvé jde o přímé nebo nepřímé ukládání pokynů plátcem fyzické osobě (sportovci). Povinnost řídit se při výkonu činnosti pokyny jiné osoby plyne již z výše rozebraného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Za druhé je vyžadována kontrola a řízení fyzické osoby. Je nepochybné, že sportovci kolektivních sportů nemohou svou činnost z dlouhodobého hlediska vykonávat zcela nahodile a nezávisle na pokynech jiných osob (především vedení klubu

a trenérů). Fakt, že se při „meritu“ výkonu sportovní činnosti, tedy při sportovních utkáních, sportovec rozhoduje svobodně, jak se v daných situacích zachová, nemůže být podle mého názoru považován za uznatelný protiargument. I při výkonu mnohých (ne-li většiny) jiných zaměstnání se totiž zaměstnanci setkávají se situacemi, které je zapotřebí řešit individuálně a operativně a pouhá přítomnost tohoto volního aspektu nemůže mít vliv na právní posouzení postavení zaměstnance. Jako třetí požadavek uvádí pokyn odpovědnost plátce za činnost fyzické osoby. Zde pokyn nepřibližuje, o jakou odpovědnost by se mělo jednat. Sluka odpovědnostní prvek spojuje především s výsledky klubu a k tomu uvádí, že sportovec přímou odpovědnost za výsledky klubu nenese,⁷⁹ s čímž se ztotožňuji.

Pro splnění dalšího znaku je vyžadováno, aby postavení sportovce bylo vůči plátcu příjmu obdobné postavení zaměstnance. Postavením zaměstnance se zabývá především zákoník práce, který jednak charakterizuje právní vztahy vznikající mezi zaměstnanci a zaměstnavateli při výkonu závislé práce jako pracovněprávní, dále vykládá pojem závislá práce a v neposlední řadě upravuje postavení obou subjektů pracovněprávního vztahu. Již jsem se zmínil o potřebě odlišovat od sebe pojmy „závislá práce“ podle zákoníku práce a „závislá činnost“ podle zákona o daních z příjmů. Pro potřeby zákona o daních z příjmů plně postačuje postavení obdobné postavení zaměstnance. Zaměstnanec (tedy fyzická osoba vykonávající závislou práci v pracovněprávním vztahu) podle § 2 odst. 4 zákoníku práce vykonává práci ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, a to výlučně osobně, podle

⁷⁹ Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 70.

pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost. Pakliže pro účely zákona o daních z příjmů postačuje postavení obdobné zaměstnanci, troufnu si konstatovat, že i tento znak je u profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů splněn.

Třetí znak je věnován především odměnám za vykonávanou činnost. Vyžadováno je zde odměňování způsobem běžným při odměňování osoby v pracovněprávním vztahu. Jak jsem již uvedl výše, součástí tzv. profesionálních smluv bývá i pasáž věnovaná právě odměnám. Zde zpravidla nalezneme výši pevných měsíčních odměn, případně další ustanovení týkající se prémie a jiných forem odměn. Rovněž tento znak lze podle mého názoru proto považovat za splněný.

Jako čtvrtý znak pokyn uvádí poskytování materiálů, pracovních pomůcek a dalších strojů a zařízení pro výkon činnosti plátcem daně. V tomto ohledu je vztah sportovce ke klubu do značné míry individuální. Je rovněž nezbytné uvědomit si, že mnozí špičkoví profesionální sportovci vstupují do právních vztahů se sponzory, kteří následně sportovci poskytují určitou část výbavy (např. sportovní obuv) nezávisle na klubu. Tato složka je však marginální ve vztahu k veškerému ostatnímu vybavení, které sportovec využívá jak při sportovních utkáních, tak v rámci své přípravy (např. dresy, hokejové hole, zařízení v posilovnách, masážní zařízení). Proto i zde konstatuji, že činnost sportovce v podstatných rysech odpovídá stanovenému požadavku.

Poslední znak hovoří o dlouhodobosti anebo soustavnosti vztahu. Obdobné kritérium uvádí rovněž již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, při jehož analýze jsem již konstatoval soulad s působením profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů.

Po porovnání znaků charakteristických pro výkon závislé činnosti se znaky plynoucími z postavení profesionálních sportovců kolektivních sportů tedy musím konstatovat, že postavení těchto sportovců zásadně splňuje znaky typické pro osoby s příjmy ze závislé činnosti.⁸⁰ Praxe v České republice je však poněkud odlišná. Např. výroční zpráva hokejového klubu HC VÍTKOVICE STEEL a.s. vykazuje pro rok 2010 pouhých 10 zaměstnanců, což je vzhledem k počtu hráčů přesahujícím tři desítky jasně vypovídající hodnota.

Zatímco analýza postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů umožňuje díky existenci mnoha společných znaků určitou míru zobecnění, vykazuje oblast individuálních sportů (např. tenis, golf, střelba) určité interpretační potíže. Tito sportovci totiž mohou teoreticky vykonávat sportovní činnost jako činnost závislou nebo činnost samostatně výdělečnou. Uvědomuji si však, že pro praxi bude tato debata spíše bezpředmětná. Sportovci bývají velice často členy různých sportovních klubů (občanských sdružení), toto členství však zpravidla samo o sobě rozhodující vliv na postavení sportovce nemá. Pakliže sportovec vykonává svou činnost nad rámec členského poměru, nejčastěji rovněž na základě nepojmenované smlouvy

⁸⁰ Shodně např. Pelcl, L. Sportovci a sportovní činnost z pohledu daňových předpisů. Daně a právo v praxi, 2005, č. 7, s. 38; Dolobáč, M. In Kolektiv autorů. Otázky sportovního práva. Praha : Ústav státu a práva, 2008. ISBN 978-80-904024-1-6. s. 98.

podle § 51 občanského zákoníku, je zapotřebí zkoumat jeho faktický vztah ke klubu, abychom zjistili, zda se pro účely daně z příjmů nemůže jednat o příjem tvořící dílčí základ daně podle § 6 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že u převážné většiny sportovců individuálních sportů tvoří příjmy především obdržené ceny, případně startovné ze sportovních soutěží, už tento samotný fakt odporuje jednomu z pojmových znaků závislé činnosti, kterým je pravidelné odměňování za výkon činnosti od druhé strany existujícího právního vztahu. I při srovnávání dalších znaků typických pro závislou činnost (případně pro poměr obdobný poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce) se znaky sportovců individuálních sportů mnohdy narážíme na rozpory. Shrnu-li tedy předchozí řádky, mohu konstatovat, že teoreticky není vyloučeno, že by i sportovec individuálního sportu vykonával svou činnost jako činnost závislou, nicméně v praxi se tak zřejmě často dít nebude. Jako teoretický příklad lze uvést postavení automobilového závodníka, člena týmu, který by od týmu pobíral pravidelné odměny a jehož výsledky a z nich případně plynoucí příjmy by zase byly připisovány právě týmu.

3.2.2 Zdaňování příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů

Na základě ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů sem spadají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Souhrnně lze tedy tyto příjmy označit za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti. Obecnou definici osoby samostatně výdělečně činné pro účely zákona o daních z příjmů bychom v českém právním řádu hledali marně, což

však nepovažují za zásadní problém, neboť okruh příjmů spadajících pod samostatnou výdělečnou činnost v zákoně o daních z příjmů uveden je. Zákon o důchodovém pojištění⁸¹ osobu samostatně výdělečně činnou pro své účely definuje jako osobu, která ukončila povinnou školní docházku, dosáhla věku aspoň 15 let a vykonává samostatnou výdělečnou činnost (...). K těmto činnostem patří především provozování živnosti, výkon činnosti (patrně myšleno podnikání) podle zvláštních předpisů a dále určitá konkrétně nespecifikovaná kategorie, do níž patří vykonávání dalších činností vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení příjmu. Při srovnání úpravy obsažené v § 7 zákona o daních z příjmů a v § 9 odst. 2 a 3 zákona o důchodovém pojištění mohu konstatovat, že oba upravují samostatnou výdělečnou činnost v podstatných znacích shodně a odlišují se pouze v méně významných znacích.

Rovněž se naskýtá možnost srovnání pojmu samostatná výdělečná činnost s pojmem „ekonomická činnost“ podle § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.⁸² Koncepce ekonomické činnosti vzešla především z iniciativy tehdejšího Evropského hospodářského společenství, když byla pro oblast daně z přidané hodnoty zhmotněna v harmonizační směrnici č. 77/388/EHS. Anglické znění směrnice užívá pojmu *economic activities*, francouzské znění *les activités économiques*. Česká verze směrnice užívá sice pojmu *hospodářské činnosti*, jedná se však pouze o terminologickou nuanci. Směrnice hospodářskou činnost ve svém čl. 4 odst. 2 charakterizuje zejména jako veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných

⁸¹ Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

⁸² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

a jiných obdobných povolání. Opět tedy nastává problém s vymezením jiných obdobných povolání. Platný zákon o dani z přidané hodnoty užívá pojmu ekonomická činnost. Tuto ve svém § 5 odst. 2 charakterizuje jako soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně (...) soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Ani zde tedy sportovci výslovně uvedeni nejsou, nicméně vzhledem k zahrnutí nezávislé činnosti (kterou se budu zabývat ve vztahu k § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. zákona o daních z příjmů) a k výsledkům mé dále uvedené analýzy lze konstatovat, že mnozí profesionální sportovci individuálních sportů znaky ekonomické činnosti splňují.

Okruh příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů je rozdělen do dvou základních skupin, a to na příjmy z podnikání a příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti. Příjmy z podnikání jsou uvedeny v § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k okruhu zde uvedených činností lze pro účely zkoumání postavení sportovců vzít v potaz pouze příjmy ze živnosti a příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Žádný takovýto zvláštní předpis však neexistuje a proto nezbývá, než se blíže zaměřit na příjmy ze živnosti. Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří pod příjmy uvedené v § 6 zákona o daních z příjmů jsou uvedeny v § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Opět vylučovací metodou přichází v úvahu pouze zkoumání příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Na základě výše zmíněného rozdělení a přiblížení příjmů spadajících pod § 7 zákona o daních z příjmů, pojednám dále zvlášť o výkonu sportovní činnosti jako živnosti a zvlášť o výkonu sportovní činnosti jako jiného nezávislého povolání.

Příjmy ze živnosti

Živnost je v živnostenském zákoně⁸³ definována jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.⁸⁴ Je zde rovněž obsažen výčet činností, které, byť by splňovaly podmínky živnosti, za živnost považovány nejsou.⁸⁵ Činnost sportovců zde však uvedena není, proto je možné dále pokračovat v rozboru. Živnost může provozovat pouze osoba, která splňuje podmínky stanovené zákonem. Jedná se o podmínky všeobecné⁸⁶ a dále zvláštní,⁸⁷ které se však zpravidla vztahují k činnostem, u nichž je vyžadována přísnější právní regulace a spočívají zpravidla v prokázání odborné nebo jiné způsobilosti. Mezi všeobecné podmínky provozování živnosti patří dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost, přičemž z logiky věci vyplývá, že je vyžadováno jejich kumulativní splnění.

Věková podmínka nemusí na první pohled činit významnější potíže, pouze je nutno podotknout, že živností se sportovní činnost může stát zpravidla pouze u sportovců starších 18 let. Avšak pro některá sportovní odvětví je

⁸³ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ Viz ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ Viz ustanovení § 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁶ Viz ustanovení § 6 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ Viz ustanovení § 7 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

charakteristické, že výborných výkonů sportovci mnohdy dosahují již před dovršením osmnáctého roku života (jako příklad je často uváděna gymnastika).⁸⁸ Co se způsobilosti k právním úkonům týče, je vyžadována plná způsobilost.

Nyní se pokusím porovnat pojmové znaky živnosti s typickými znaky sportovní činnosti sportovců individuálních sportů. Podmínka soustavnosti je splněna tam, kde dochází k opakování činnosti, tedy nejedná se o činnost příležitostnou nebo jednorázovou, proto je tato podmínka považována za splněnou i při výkonu tzv. sezónních činností, kterými některé sporty bezesporu mohou být. Samostatnost značí přítomnost svobodné vůle při provozování činnosti, resp. to, že při svém rozhodování a při vykonávání činnosti není osoba vázána pokyny jiné osoby. Provozování vlastním jménem znamená, že především při právních úkonech je činnost vykonávána právě vlastním jménem, v širším slova smyslu by se dalo rovněž říci, že veškeré výsledky plynoucí z činnosti osoby jsou spojovány právě a jen s touto osobou. Dalším pojmovým znakem je provozování na vlastní odpovědnost, tedy fakt, že ze své činnosti je odpovědný právě provozovatel, není přitom zcela zřejmé, o jakou odpovědnost se má jednat. Domnívám se, že by měl být tento pojem vykládán široce, mělo by tedy jít tedy nejen o odpovědnost za případné závazky, ale i o odpovědnost za samotné výsledky provozování činnosti. Posledním znakem je provozování za účelem zisku, má se tedy jednat o ekonomickou činnost, jejímž cílem je vytvořit určitý majetkový prospěch, přičemž není rozhodující, zda je zisku v konečném důsledku opravdu dosaženo.

⁸⁸ Např. Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 1999, č. 4, s. 6.

Před aplikací těchto znaků je nutné opět upozornit na možnou různorodost postavení sportovců v oblasti individuálních sportů. Lze však konstatovat, že ve většině případů sportovec bude splňovat výše uvedené znaky. Samostatně se bude rozhodovat, kterých soutěží se zúčastní, bude záležet pouze na jeho rozhodnutí, zda bude spolupracovat např. s trenéry, jakou výbavu pro svou činnost si zvolí a podobně. Dále budou jeho výsledky spojovány právě s jeho osobou. Pouze na kvalitě předvedených výkonů závisí, zda se bude jednat o činnost ziskovou, případně do jaké míry, a za případné závazky nese odpovědnost rovněž profesionální sportovec. Snahou sportovce je pochopitelně vytvářet zisk, a to především opakovaným (soustavným) účastněním se na různých sportovních událostech. Proto lze dle mého názoru u většiny sportovců působících v individuálních sportech vyvodit, že obecné podmínky provozování živnosti jsou u nich z teoretického hlediska naplněny (což však nemusí automaticky znamenat, že by se o živnost mělo skutečně jednat). Ke stejnému závěru dochází i např. Sluka.⁸⁹

Pokud sportovec splňuje všechny uvedené znaky a rovněž tak všeobecné podmínky provozování živnosti, je vhodné položit si otázku, zda je vůbec racionální uvažovat o výkonu sportovní činnosti jako o provozování živnosti.

Zdánlivě pozitivní odpovědi se dočkáme při obeznámení s texty živnostenského zákona a prováděcího vládního nařízení č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností. Příloha č. 4 živnostenského zákona obsahuje obory činností, které spadají do živnosti volné.

⁸⁹ Blíže viz Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 70.

Bod č. 74 této přílohy uvádí jako jeden z oborů provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti. V § 73a živnostenského zákona je uvedeno, že vláda nařízením stanoví obsahovou náplň jednotlivých živností a oborů činností živnosti volné. Toto ustanovení bylo realizováno zmíněným vládním nařízením. Zde je bod č. 74 přílohy č. 4 živnostenského zákona poměrně podrobně charakterizován. Pro účely této práce je významné zařazení činnosti výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaných samostatně a za účelem dosažení zisku. Čistě z jazykového hlediska by tedy činnost profesionálních sportovců za výkon živnosti měla být považována.

Pro nahlížení na profesionální sportovce jako na podnikající osoby (tedy v našem případě „živnostníky“) hovoří rovněž ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, které stanoví, že od daně jsou osvobozeny ceny ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním (§ 10 odst. 8). Pro úplnost je vhodné zmínit, že není zcela zřejmé, zda se ustanovení má aplikovat pouze na sportovce, kteří své příjmy ze sportovní činnosti zdaňují podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo má jít rovněž o sportovce zdaňující příjmy podle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V prvním případě by se dle mého názoru jednalo o naprosto neodůvodněné znevýhodňování sportovců podnikajících na základě živnostenského oprávnění (pakliže však připustíme tuto možnost), a proto by se mělo ustanovení vztahovat rovněž na příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti. Zmíněné ustanovení ostatně odkazuje na § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů, které se věnuje tzv. ostatním příjmům a ve vztahu k tzv. daňovým rezidentům zde

zákon uvádí, že pokud jsou ceny ze sportovních soutěží přijaty poplatníky, u nichž je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, považují se tyto ceny za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Osobně se však k postavení profesionálního sportovce jako „živnostníka“ příliš nepřikláním, a to především z následujících důvodů. Jak vyplývá z čl. 78 Ústavy České republiky,⁹⁰ je vláda oprávněna vydávat nařízení toliko k provedení zákona a v jeho mezích. Je tedy otázkou, zda se vládní nařízení skutečně pohybuje v mezích zákona. Obor živnosti nesoucí název provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti totiž dle mého názoru ani zdaleka neevokuje výkon sportovní činnosti, který je zde vládním nařízením začleněn. Je tedy nasnadě položit si otázku, zda vládní nařízení neprovádí dané ustanovení až příliš extenzivně, čímž by se dostávalo mimo zákonem stanovený rámec.

Dalším argumentem pro zamyšlení se nad postavením profesionálních sportovců jako „živnostníků“ je zkoumání postavení osob obdobného charakteru. Konkrétně mám na mysli činnost umělců. Ostatně také vzorové smlouvy OECD i OSN o zamezení dvojího zdanění věnují příjmům umělců a sportovců společný článek. Rovněž zmíněné vládní nařízení při stanovení okruhu činností pro obor živnosti volné č. 73 (vztahující se na provozování kulturních zařízení, pořádání výstav, zábav apod.) výslovně vyjímá činnost výkonných umělců ve smyslu provedení uměleckého výkonu. Lze zároveň pozorovat dichotomii výkonných umělců a umělců ostatních.

⁹⁰ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Tzv. autorský zákon z roku 1965⁹¹ výslovně dělil uměleckou činnost na dvě základní skupiny, a to na tvůrčí literární nebo uměleckou činnost a na činnost výkonných umělců. Tato dichotomie požívá určité relevantnosti i dnes. Pokud jde o činnost výkonných umělců, zde zákon taxativně uváděl uměleckou činnost v oboru dramatickém, hudebně dramatickém, hudebním, pantomimickém, jevištně tanečním a artistickém. Také např. v komentáři k čl. 17 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění nalézáme podobný výčet umělců, konkrétně se jedná o divadelní, filmové, rozhlasové nebo televizní umělce nebo hudebníky. Tato skupina umělců je tedy z hlediska uvedeného komentáře vnímána shodně se sportovci.

Třetím argumentem pro kritické nahlížení na výkon sportovní činnosti jako na živnost je ad absurdum dovedná aplikace živnostenského zákona na teoretický příklad. K všeobecným podmínkám provozování živnosti patří bezúhonnost. Jedním z důvodů pro zánik živnostenského oprávnění je rozhodnutí živnostenského úřadu o zrušení živnostenského oprávnění.⁹² Živnostenský úřad je povinen oprávnění zrušit např. v případě, kdy podnikatel nesplňuje podmínku bezúhonnosti. Pakliže tedy sportovec spáchá v souvislosti s výkonem činnosti úmyslný trestný čin, za nějž je následně pravomocně odsouzen (hráč např. spáchá trestný čin podvodu spočívající v sázení na vlastní předem prohrané zápasy), mělo by logicky následovat zrušení živnostenského oprávnění ze strany živnostenského úřadu. Rozhodně se však nelze domnívat, že poté sportovec svou činnost dobrovolně ukončí.

⁹¹ Zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁹² Viz ustanovení § 58 odst. 1 písm. a) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

Další argument tkví např. v hlavě věnované správním deliktům. Konkrétně v § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona je řečeno, že fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že provozuje činnost, která je živností volnou, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění. Za tento přestupek lze uložit pokutu do výše 500 000 Kč. Bylo by velice zajímavé pozorovat aplikaci těchto ustanovení v praxi. A našli bychom řadu dalších argumentů pro zaujetí kritického postoje v otázce postavení profesionálních sportovců coby tzv. živnostníků.

Vzhledem k výše uvedenému mohu tedy konstatovat, že se kloním k názoru, že výkon sportovní činnosti profesionálními sportovci v oblasti individuálních sportů by neměl být považován za výkon živnosti podle živnostenského zákona.

Pro úplnost se pokusím pojmové znaky živnosti aplikovat na sportovce kolektivních sportů. Podmínky soustavnosti a provozování za účelem zisku nepochybně splňuje i tato skupina sportovců. Hned při dalším znaku, kterým je samostatnost, však narážíme na první problémy. Jak jsem uvedl výše, je pro tento znak charakteristická svoboda při rozhodování a rovněž absence vázanosti pokyny jiné osoby. Vzhledem k tomu, že se sportovci (např. při uzavírání profesionálních smluv) dobrovolně zavazují řídit se pokyny trenérů v průběhu tréninků, přípravných táborů a utkání, nemůže být znak samostatnosti splněn. Poněkud sporným se na první pohled zdá být požadavek provozování činnosti vlastním jménem. Ačkoliv jsou sportovci zpravidla označeni tak, aby byli snadno identifikováni a navzájem odlišeni (typicky jde o uvedení příjmení na dresu), jsou

výkony všech zúčastněných sportovců v konečném důsledku připisovány pouze klubu, který reprezentují, což obdobně platí o odpovědnosti za předváděné výkony. Docházím tedy k závěru, že sportovci kolektivních sportů by neměli být považováni za osoby provozující živnost. Ke stejnému závěru dochází i Sluka, když uvádí, že „v současnosti se již situace vykrystalizovala a činnost profesionálních sportovců kolektivních sportů není považována za živnost a ani živnostenská oprávnění těmto sportovcům vydávána nejsou“.⁹³

Příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů

Poslední možností, která připadá u příjmů profesionálních sportovců v potaz, je jejich zdaňování podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy jako příjmů z nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Hned na úvod považuji za nezbytné opět se vrátit k podmínce možného zdaňování podle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Konkrétně jde o již zmíněnou prioritu zdaňování podle § 6 zákona o daních z příjmů. Pakliže činnost sportovce splňuje znaky závislé činnosti, měla by být apriorně vyloučena možnost zdaňování těchto příjmů jako příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Na první zásadní problém narážíme velmi záhy, a to při snaze definovat samotné nezávislé povolání. Zákon o daních z příjmů v § 7 odst. 2 písm. b) stanoví, že se jedná o příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností

⁹³ Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 71.

ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Za použití jazykové a logické metody výkladu daného ustanovení se domnívám, že do množiny nezávislých povolání spadá na jedné straně podnikání podle zvláštních předpisů a provozování živnosti (tedy příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů), na straně druhé jiné blíže neurčené nezávislé činnosti.⁹⁴ Pro tyto činnosti je společné, že pro jejich vykonávání není zapotřebí žádné oprávnění.

Jako vodítko pro definici „nezávislého povolání“ nám může posloužit ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. zákona o daních z příjmů, které ve vztahu k tzv. daňovým nerezidentům uvádí demonstrativním výčtem profese spadající pod pojem „nezávislá činnost“. Podle platného a účinného znění zde spadá např. činnost architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí. O činnosti sportovců se tedy ustanovení výslovně nezmiňuje. Lze poznamenat, že zde nalézáme především činnosti jinak spadající pod podnikání na základě zvláštních předpisů (např. činnost právníků, lékařů, daňových a účetních poradců), což však, vzhledem k výše uvedenému, neodporuje pojetí nezávislé činnosti jako činnosti obdobné nezávislému povolání, dále pak např. činnost umělců a vědců.

V původním znění zákona o daních z příjmů byla činnost sportovců mezi nezávislé činnosti výslovně zařazena. S různými modifikacemi se zde udržela až do novely zákona o daních z příjmů č. 210/1997 Sb., která vstoupila v účinnost dne 1. ledna 1998, kdy § 22 odst. 1 písm. f) bod

⁹⁴ Shodně např. Steidl, F., Špád, M. Příjmy fyzických osob z jiného podnikání, nezávislého povolání a z autorských práv. Daně a právo v praxi, 2006, č. 7, s. 4.

1. zákona o daních z příjmů získal svou dnešní podobu. Je tedy otázkou, zda má toto vynětí hlubší význam či nikoliv. Na první pohled se může zdát poměrně matoucím fakt, že činnost (veřejně vystupujících) sportovců je nyní výslovně uvedena v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů. Jedná se však o pouhé vynětí částí příjmů plynoucích ze závislé činnosti z § 22 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů z důvodu zařazení tohoto okruhu příjmů pod příjmy zdaňované srážkou. Vzhledem k tomu, že např. činnost umělců (která bývá často vnímána podobně jako činnost sportovců) je nyní uvedena v obou výše zmíněných bodech, lze se domnívat, že k vypuštění činnosti sportovců z nezávislých činností nedošlo z důvodu odlišného vnímání jejich činnosti, ale pouze z důvodu možného legislativního opomenutí.

Po vyjmutí živností a podnikání podle zvláštních předpisů nám zůstává okruh činností, které je potřeba blíže charakterizovat a stanovit, zda výkon sportovní činnosti může splňovat stanovené podmínky. Zde bych rád předestřel, že výše nastíněná nejasná situace v oblasti provozování živností mi bohužel neumožňuje stanovit zcela jasný a nerozporný závěr.

Pakliže bych totiž vycházel čistě z jazykového výkladu vládního nařízení č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, a zároveň bych se k živnostenskému zákonu stavěl ryze formálně, dalo by se obecně konstatovat, že sportovce individuálních sportů lze z teoretického hlediska rozdělit do dvou základních kategorií, a to na ty, kteří jsou při výkonu sportovní činnosti v postavení zaměstnance, a dále na ty, kteří splňují podmínky i znaky výkonu živnosti. Pakliže tyto podmínky splňují, měli by

správně svou sportovní činnost vykonávat na základě živnostenského oprávnění. Pokud však nesplňují některou ze všeobecných podmínek provozování živnosti, byť výkon jejich činnosti vykazuje znaky charakteristické pro živnostenské podnikání, dostávají se z pohledu zákona o daních z příjmů jak mimo § 6, tak mimo § 7 odst. 1. Právě na tyto sportovce by poté dopadalo ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. K aplikaci tohoto ustanovení na sportovce kolektivních sportů se však nepřikláním, neboť, jak jsem již uvedl, podle mého názoru činnost sportovců v oblasti sportů kolektivních zpravidla splňuje veškeré pojmové znaky závislé činnosti, a proto by mělo být na tyto sportovce nahlíženo jako na zaměstnance podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Avšak vzhledem k tomu, že se kloním k názoru, že provozování sportovní činnosti nelze za živnost považovat, je potřeba předešlé řádky považovat pouze za závěr alternativní. Pakliže nejsou u sportovce individuálního sportu splněny podmínky obsažené v § 6 zákona o daních z příjmů, je nesporné, že bude své příjmy zdaňovat právě podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy jako příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Co se sportovců kolektivních sportů týče, zde platí výše nastíněný závěr.

4. Zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží

Ceny ze sportovních soutěží mohou pro některé sportovce tvořit marginální část příjmů, pro jiné však příjmy převažující, ba dokonce výlučné. Vzhledem ke specifické povaze těchto příjmů a rovněž vzhledem ke značnému množství nejasností, které se v této oblasti příjmů vyskytují, bude o cenách ze sportovních soutěží na tomto místě pojednáno blíže.

Jak jsem již uvedl, je problematika zdaňování cen ze sportovních soutěží protkána celou řadou úskalí a nejasností, na které v následujících řádcích upozorním a ke kterým se pokusím kriticky vyjádřit, včetně následného nastínění možných způsobů řešení. Vzhledem k tomu, že pojmy sportovní soutěž, resp. cena ze sportovní soutěže, jsou pojmy zákonnými, tedy v našem případě s nimi zákon o daních z příjmů výslovně nakládá (např. ve svém § 4 odst. 1 písm. f), v § 10 odst. 1 písm. ch), v § 10 odst. 8 nebo v § 22 odst. 1 písm. g) bodě 8.), považuji za vhodné se k těmto pojmům hned zkraje zmínit. Není ničím překvapivým, že zákon o daních z příjmů tyto pojmy nikterak blíže nespecifikuje, není tomu tak přitom ani v důvodových zprávách k novelizacím relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů, přičemž judikatura se touto otázkou rovněž nijak blíže nezabývá. Netvrdím však, že se v daném případě jedná o zásadní opomenutí zainteresovaných subjektů, je totiž zřejmé, že konkrétní interpretaci veškerých, byť i méně významných, sporných pojmů nejen z oblasti zákona o daních z příjmů nelze vyžadovat. Je tedy na subjektech aplikujících právo, aby se v konkrétním případě

argumentačně vypořádaly s tím, co konkrétně pod pojem cena ze sportovní soutěže hodlají subsumovat. Při této činnosti narazí tyto subjekty na dvě zásadní úskalí. Za prvé jde o již výše zmiňovaný problém, jak vnímat samotný pojem sport. Vzhledem k tomu, že této oblasti již byla část práce věnována, omezím se na tomto místě pouze k tomuto konstatování. Druhým úskalím je fakt, že i kdyby bylo zcela zjevné, že činnost, která je vykonávána v rámci určitého soutěžního prostředí, je činností sportovních charakteru, je dnes naprosto běžné, že v rámci určitých sportů dochází k prolínání jednotlivých úseků sportovních soutěží, výsledky z nich vzešlé se kumulují a promítají do celkového pořadí sportovců, úspěchy vzešlé z konkrétní části sportovní soutěže mohou být honorovány ve vícero formách či podobách apod. Tuto skutečnost reflektují i někteří autoři, když např. Topinka se Stanjurou k tomuto uvádí, že *„zejména v individuálních sportech se (...) historicky vyvinul stav, kdy více soutěží probíhá ve stejném čase, na stejném místě a se stejnými soupeři. Příkladem jsou nejrůznější pohárové seriály, zejména ve vytrvalostních sportech. Nezřídka se tak stává, že sportovec absolvováním a umístěním v jediném závodě získává nárok na několik druhově různých odměn. Zvítězí-li například maratónský běžec v závodě, ve kterém současně proběhl metou poloviny závodu jako první, a byla-li za obě umístění vypsána odměna 8 000 Kč a byl-li závod současně mistrovstvím republiky, ve kterém je navíc první cenou broušená váza za 5 000 Kč, dostává se pořadatel do problému, zda předmětné ceny jsou osvobozeny, či zda má srazit daň podle § 36“.*⁹⁵ Autory ilustrovaná situace není výjimečným jevem a je proto nezbytné (nejen pro pořadatele soutěže) danou situaci správně analyzovat. Z pohledu

⁹⁵ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9. s. 142-143.

pořadatele sportovní soutěže se v tomto případě jedná o první z mnohých úskalí, na něž může narazit. V daném případě je pro pořadatele sportovní soutěže (pakliže samozřejmě dochází ke srážce daně podle § 38d zákona o daních z příjmů) logicky jistější veškeré hodnoty sečíst a z této částky (pokud převyšuje 10 000 Kč) následně daň odvést. Bez ohledu na tuto utilitárnost osobně zastávám názor, že by ke sčítání hodnot skutečně docházet mělo. Především by tak došlo k zabránění potencionálnímu „rozdrobení“ cen, což by mohlo mít za následek tu skutečnost, že by se v rukou jednoho sportovce nakumulovala hodnota výrazně převyšující 10 000 Kč, což je částka, do jejíž výše jsou určití sportovci od daně osvobozeni.

Daňové režimy jednotlivých sportovců (daňových rezidentů České republiky), co do příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží, se mohou až diametrálně lišit a závisí na konkrétním charakteru několika „proměnných“, jaký bude konkrétní postup v případě zdaňování cen ze sportovních soutěží. Na prvním místě jde o to, zda tyto příjmy plynou ze zdrojů na území České republiky nebo ze zdrojů v zahraničí. Dále pak závisí na tom, zda příjemce ceny ze sportovní soutěže vykonává sportovní činnost jako činnost samostatně výdělečnou (příp. jako závislou činnost), nebo ne. Rovněž je významná hodnota takto získané ceny. Především na základě těchto kritérií se jednotlivé postupy štěpí, o čemž budou pojednávat následující řádky.

4.1 Příjmy sportovce, který své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 7 zákona o daních z příjmů, ze zdrojů na území České republiky

V případě daňových rezidentů České republiky, kterým plynou příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží z území České republiky a kteří své příjmy ze sportovní činnosti zdaňují podle § 7 zákona o daních z příjmů, není situace nijak složitá. Na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů tito sportovci veškeré takto nabyté příjmy zdaňují opět podle § 7 zákona o daních z příjmů a žádné osvobození se na ně nevztahuje. Na první pohled se tedy tato ustanovení jeví jako bezproblémová. Avšak i zde při bližším zkoumání nalézáme určité nejasnosti. Především jde o to, kteří sportovci skutečně tímto způsobem ceny ze sportovních soutěží zdaňují. Zákon o daních z příjmů je v tomto ohledu nejednoznačný, neboť zatímco ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) pojednává o poplatnících (sportovcích), u nichž je sportovní činnost podnikáním, ustanovení § 10 odst. 8 hovoří o poplatnících (sportovcích), u nichž je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. Vztah mezi těmito ustanoveními je takový, že zatímco § 4 odst. 1 písm. f) stanoví, na které příjmy se nevztahuje osvobození od daně (v případě cen nepřevyšujících 10 000 Kč), pojednává § 10 odst. 1 písm. ch) ve spojení s § 10 odst. 8 o ostatních příjmech, přičemž tato ustanovení na sebe vzájemně odkazují. Vzhledem k tomu, že drtivá většina sportovců individuálních sportů své příjmy zdaňuje podle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů, není tento nesoulad (resp. absence) bezvýznamný. Je

otázkou, zda bylo záměrem zákonodárce tento nesoulad nastolit nebo zda šlo o legislativní opomenutí. V původním znění obou relevantních ustanovení bylo použito pouze pojmu podnikání. Teprve novelou zákona o daních z příjmů č. 323/1993 Sb. byla do ustanovení § 10 odst. 8 doplněna navíc i jiná samostatná výdělečná činnost. Ačkoliv došlo toutéž novelizací rovněž ke změně § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, není dodnes jejich obsahová náplň totožná. Domnívám se však, že se v tomto případě jedná skutečně o pouhé opomenutí zákonodárce. Lpěním na čistě formálním znění by bylo dosaženo zvýhodnění sportovců - podnikatelů (pakliže toto postavení vůbec připustíme) oproti sportovcům - jinak samostatně výdělečně činným. Vzhledem k tomu, že zaujímám k postavení sportovců jako podnikatelů značně skeptický postoj, postrádalo by při tomto lpění navíc ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů ve své pasáži věnující se právě osvobození cen ze sportovních soutěží reálných obsahových rozměrů. Z tohoto důvodu jsem přesvědčen, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů je nutno vykládat v tomto směru extenzivně. Nepřímou podporou tohoto mého tvrzení může být účinné znění slovenského zákona o dani z příjmů,⁹⁶ který je obsahově v relevantních ustanoveních podobný českému zákonu o daních z příjmů a který při výčtu osvobozených příjmů v § 9 odst. 2 písm. m) uvádí, že osvobozeny nejsou příjmy těch osob, u nichž je sportovní činnost inou samostatnou zárobkovou činností. Nutno však podotknout, že se lze v odborné literatuře setkat i s názorem opačným.⁹⁷

⁹⁶ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁷ Viz Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 36.

Nejedná se však o jediné úskalí těchto ustanovení. Další se vztahuje k pozici pořadatelů sportovních soutěží. Sportovci, kteří sportovní činnost provozují jako samostatně výdělečně činné osoby (tohoto pojmu budu nadále používat jako pojmu souhrnného pro podnikání a jinou samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů), příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží zahrnují do svého daňového přiznání a veškeré takto nabyté příjmy zdaňují podle § 7 zákona o daních z příjmů. Postup při zdaňování těchto příjmů se u ostatních sportovců značně liší, čímž se budu zabývat v následujících řádcích. Na tomto místě je vhodné pouze ve stručnosti uvést, že v případě ostatních sportovců zákonodárce používá pro zdaňování těchto cen metodu srážky daně podle § 38d zákona o daních z příjmů, kterou je povinen provést právě pořadatel sportovní soutěže. Zákonodárce touto dichotomií dostává pořadatele sportovní soutěže do pozice, kdy je pouze na něm, aby zjišťoval, zda každý konkrétní sportovec, jemuž je cena předána, zdaňuje své příjmy ze sportovní činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů nebo jinak. Žádná relevantní databáze těchto samostatně výdělečně činných sportovců totiž neexistuje (osobně výkon sportovní činnosti nepovažují za živnost, proto by nebylo možné využít ani tzv. živnostenský rejstřík, tedy registr živnostenského podnikání v České republice). Na tuto skutečnost upozorňují i někteří další autoři. Např. Topinka se Stanjurovou konstatují, že „jedinou možností prokázat existenci postavení profesionálního sportovce například pomocí osvědčení o registraci podle zákona o správě daní a poplatků. Vypovídací schopnost a závaznost tohoto osvědčení v čase a místě soutěže je však velmi omezená. Pořadatelé totiž vzniká nebezpečí vážné újmy. Při případné kontrole nebude schopen prokázat, že

odměnu vyplatil profesionálnímu sportovci, a správce daně na něm bude daň vymáhat pod jeho vlastní majetkovou odpovědností".⁹⁸ Autoři sice odkazují na tehdy účinný zákon o správě daní a poplatků,⁹⁹ uvedené skutečnosti se však dají aplikovat i na dnes účinný daňový řád¹⁰⁰ s tím, že namísto osvědčení o registraci k dani podle § 33 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků dnes správci daně vydávají rozhodnutí o registraci k dani podle § 129 daňového řádu. V odborné literatuře se lze rovněž setkat s otázkou, zda by pro účely případného doložení důvodu nesražení daně ze sportovní ceny postačovalo předložení čestného prohlášení sportovce.¹⁰¹ Pakliže pořadatel sportovní soutěže daň neodvede, ač k tomu byl ze zákona povinen, je tato situace řešena v § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů tak, že neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.

Lze si rovněž povšimnout vztahu ustanovení § 36 odst. 2 písm. 1) a § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Prvně zmíněné ustanovení řadí ceny ze sportovních soutěží k příjmům zdaňovaným zvláštní sazbou daně a v návaznosti na ustanovení § 38d zákona o daních z příjmů jsou tyto příjmy zdaňovány srážkou. Naopak ustanovení § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů stanoví, že u poplatníků (...), u nichž je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7. Tento vnitřní rozpor obou ustanovení je v odborné literatuře řešen tak,

⁹⁸ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9. s. 143.

⁹⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰¹ Viz Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 38.

že srážka daně se nevztahuje na poplatníky, kteří příjmy ze sportovní činnosti zdaňují podle § 7 zákona o daních z příjmů.¹⁰²

4.2 Příjmy sportovce, který své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 6 nebo § 10 zákona o daních z příjmů, ze zdrojů na území České republiky

Jako další případ lze uvést daňové rezidenty České republiky, kterým opět plynou příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží z území České republiky a kteří své příjmy ze sportovní činnosti zdaňují buď podle § 6 nebo podle § 10 zákona o daních z příjmů. I zde se vyskytuje mnoho sporných bodů, které je potřeba charakterizovat a analyzovat. V první řadě je nezbytné zmínit ty sportovce, kteří sportovní činnost vykonávají v podobě tzv. závislé činnosti. Z pohledu zdaňování cen ze sportovních soutěží se v teoretické rovině objevují některé zásadní otázky. První otázka zní, zda by se za určitých okolností dalo osvobození od daně z příjmů uvedené v § 4 odst. 1 písm. f) vztáhnout rovněž na tyto sportovce. Čistě z jazykového hlediska by situace měla být taková, že na sportovce – zaměstnance¹⁰³ se osvobození aplikovat bude, kdežto na sportovce – samostatně výdělečné osoby nikoliv. Je však otázkou, zda zákonodárce při tvorbě tohoto ustanovení vůbec bral v potaz to, že profesionální sportovec může vystupovat i jinak, než jako osoba samostatně výdělečně činná. Pakliže toto v potaz bráno bylo, mohlo by se jednat o určitou výhodu nabídnutou

¹⁰² Viz Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 38.

¹⁰³ Pojmu zaměstnanec používám coby legislativní zkratky uvedené v § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

sportovcům - zaměstnancům. Pokud ne, jednalo by se podle mého názoru o neodůvodněné rozdílné postavení obou skupin sportovců. Řešení této otázky zůstává z mého pohledu otevřené, byť jsem si vědom toho, že převážná většina názorů směřuje k akceptaci osvobození u těchto sportovců.

Další otázkou je, zda by se za určitých podmínek daly příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží podřadit pod ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Jde konkrétně o příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti (...). Lze si jistě představit situaci, kdy sportovec - zaměstnanec je vyslán coby reprezentant určitého klubu či oddílu, aby se určité sportovní soutěže zúčastnil. Pakliže uspěje a cenu získá, plynou tyto prostředky ze strany pořadatele sportovní soutěže.¹⁰⁴ Dále citované ustanovení uvádí, že není rozhodující, zda tyto příjmy plynou od plátce, u něhož poplatník vykonává závislou činnost, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nevykonává. Zákonodárce na tomto místě používá pojmu plátce, který byl dříve definován (nutno podotknout, že ne zcela vhodně) v zákoně o správě daní a poplatků, avšak dnes tomu tak již není. Pořadatele sportovní soutěže však zákon o daních z příjmů výslovně za plátce označuje, což plyne např. ze spojení § 38d a § 36 odst. 2 písm. 1) zákona o daních z příjmů. Veškeré náležitosti se tady zdají být splněny a pokud by vztah mezi sportovní soutěží a výkonem závislé činnosti byl skutečně úzký, dalo by se dle mého názoru o zdaňování takto nabytých příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů uvažovat, avšak pouze za podmínky, že ustanovení § 10 odst. 1 písm. ch) není ve vztahu k výše uvedeným

¹⁰⁴ Pojmu zaměstnavatel používám coby legislativní zkratky uvedené v § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ustanovením ve vztahu speciality. Tomuto vztahu však na první pohled odporuje znění úvodních slov § 10 zákona o daních z příjmů. Pakliže by účast na sportovní soutěži plynula čistě z vlastní iniciativy sportovce, nebylo by již pochyb o tom, že takto získané příjmy by byly sportovci zdaněny podle § 38d zákona o daních z příjmů a došlo by ke sražení daně ze strany pořadatele sportovní soutěže. V případě, kdy se sportovec společně s dalšími zúčastní sportovní soutěže pořádané svým zaměstnavatelem (sportovním klubem apod.), organizace této soutěže je prováděna přímo či nepřímo zaměstnavatelem a této soutěže se sportovec zúčastní v rámci výkonu závislé činnosti, spadal by takto nabytý příjem pod § 6 zákona o daních z příjmů, neboť z ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů vyplývá, že aplikace tohoto ustanovení přichází v úvahu pouze tehdy, kdy nelze příjem podřadit pod § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů.

Samostatnou skupinu tvoří sportovci, kteří sportovní činnost nevykonávají ani jako závislou činnost a ani jako samostatně výdělečnou činnost. Půjde konkrétně o amatéry či poloprofesionály. Rovněž těmto sportovcům budou příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží zdaňovány podle § 38d zákona o daních z příjmů, pokud se na ně však nebude vztahovat osvobození obsažené v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Pakliže tedy hodnota ceny převyšuje hodnotu 10 000 Kč, je na pořadateli sportovní soutěže, aby provedl srážku daně a sportovec se již dále otázkou zdaňování takovýchto příjmů zabývat nemusí.

4.3 Příjmy sportovce ze zdrojů v zahraničí

„Pouhá skutečnost, že příjem již byl zdaněn v zahraničí, neznamená, že tento příjem nepodléhá dani v České republice. Sportovec, pokud je daňovým rezidentem v České republice, zde zdaňuje jak příjmy dosažené v České republice, tak příjmy dosažené v zahraničí. Důvodem, proč by příjem dosažený v zahraničí nemusel být zdaněn v České republice, může být skutečnost, že se jedná o příjem osvobozený od daně z příjmů.“¹⁰⁵ Na rozdíl od příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice, které jsou samostatným základem daně podle § 36 zákona o daních z příjmů, nejde-li o příjmy zdaňované podle § 7 zákona o daních z příjmů, jsou i tyto příjmy základem daně (dílčím základem daně), a to na základě ustanovení § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Daná úprava je logická, neboť stavět na roveň zahraničního pořadatele sportovní soutěže (resp. pořadatele soutěže považované za zdroj příjmů ze zahraničí) s pořadatelem českým (resp. pořadatelem soutěže považované za zdroj příjmů z České republiky) je jen sotva realizovatelné. Plynou-li příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží daňovému rezidentovi České republiky, který své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 7 zákona o daních z příjmů, a tyto příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, mohou opět nastat různé režimy zdaňování takovýchto příjmů. V první řadě je potřeba uvést, že vzhledem k závěrům, ke kterým jsem již v předchozích částech práce dospěl, se ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, co do příjmů ze sportovních soutěží, na tyto příjmy nebude aplikovat ani v tomto případě. Postup při zdaňování takovýchto příjmů

¹⁰⁵ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. Daně a právo v praxi, 2006, č. 4, s. 3.

bude opět závislý na určitých kriteriích. Především půjde o skutečnost, zda má Česká republika se státem zdroje uzavřenu tzv. smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nebo ne.¹⁰⁶ V případě, že Česká republika takovou smlouvu uzavřenu má, zásadně taková smlouva obsahuje speciální článek zabývající se zpravidla příjmy veřejně vystupujících sportovců a umělců. Vzhledem k tomu, že tomuto tématu je věnována samostatná část práce, na tomto místě se pouze omezím na konstatování, že pod tento článek jsou subsumovány veškeré příjmy z činností splňujících zde vymezené požadavky, a tedy i příjmy ze sportovních soutěží. Stát zdroje má zásadně právo příjem v podobě ceny ze sportovní soutěže zdanit v souladu se svým právním řádem (zpravidla se bude jednat o zdanění formou obdobnou srážkové dani) a aby následně nedošlo opětovnému plnému zdanění téhož příjmu i na území České republiky, aplikují se pravidla (metody zamezení dvojího zdanění) obsažená v té které smlouvě.

Pokud by však plynuly profesionálnímu sportovci příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží ze země, se kterou Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nemá, docházelo by ke zdanění jednak na území státu zdroje příjmů a následně rovněž na území České republiky. V tomto podle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pro zmírnění přílišné tvrdosti dvojího zdanění téhož příjmu obsahuje zákon o daních z příjmů určitá ustanovení umožňující uplatnit daň zaplacenou v zahraničí jako daňově

¹⁰⁶ Seznam zemí, s nimiž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění dostupný např. na Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.

uznatelný výdaj (náklad).¹⁰⁷ Touto otázkou se blíže zabývá samostatná kapitola práce.

Mohou nastat rovněž případy, kdy sportovec (daňový rezident České republiky) vykonává sportovní činnost jako činnost závislou, avšak pro zaměstnatele (opět ve smyslu legislativní zkratky) ze zahraničí. V praxi tyto situace patrně časté nebudou, a to ryze z praktických důvodů. Pro sportovce vykonávající takovou činnost bude výhodnější stát se daňovým rezidentem státu, kde závislou činnost vykonává. Nicméně, pokud by tomu tak nebylo, byly by případné příjmy ze sportovních soutěží, které nutně nemusí souviset s výkonem závislé činnosti považovány v případě zemí, s nimiž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, za příjmy sportovců a režim zdanění těchto příjmů by byl vzhledem k aplikační přednosti před zákonem závislý především na ustanoveních konkrétní mezinárodní smlouvy. Pokud by však za jinak stejných podmínek plynuly sportovci příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží ze země, se kterou Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nemá, došlo by ke zdanění jednak na území státu zdroje příjmů a následně rovněž na území České republiky, a to konkrétně podle § 10 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Opět platí výše zmíněná opatření sloužící ke zmírnění přílišné tvrdosti dvojího zdanění téhož příjmu obsažená v zákoně o daních z příjmů.

Na tomto místě je vhodné zmínit to, že na amatérské či poloprofesionální sportovce se v případě zdanění cen ze sportovní soutěže pořádané v zahraničí zásadně také vztahují speciální ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (má-li je Česká republika se

¹⁰⁷ Blíže viz Kyselák, P. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. Daně a právo v praxi, 2011, č. 1, s. 11.

zeměmi zdroje příjmu uzavřeny) týkající se příjmů sportovců. Záměrně používám pojmu zásadně, neboť, jak jsem již uvedl v jedné z úvodních částí této práce, některé smlouvy zřejmě pro tyto účely rozlišují sportovce na profesionální a ostatní. U ostatních sportovců přichází v úvahu jejich zdaňování podle odlišných ustanovení mezinárodních smluv než v případě sportovců profesionálních. V případě zemí, s nimiž Česká republika smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenu nemá, platí opět závěr uvedený v souvislosti se sportovci – zaměstnanci, tedy zdanění by nastalo jednak na území státu zdroje příjmů a následně rovněž na území České republiky, a to podle § 10 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Je vhodné se pozastavit nad otázkou, zda je ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů aplikovatelné rovněž na ceny ze sportovních soutěží konaných v zahraničí. Z jazykového hlediska žádné teritoriální omezení z daného ustanovení nevyplývá a nejinak je tomu dle mého názoru z hlediska logického. V tomto ohledu se tedy ztotožňuji s Pelclem, který uvádí, že „lze usuzovat, že osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů se týká i cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí“.¹⁰⁸

4.4 Společné otázky ve vztahu k osvobození příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží

Jak je patrné z předchozích řádků, dochází v určitých situacích pro případ cen ze sportovních soutěží k aplikaci osvobození od daně, obsaženého v ustanovení § 4 odst. 1

¹⁰⁸ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. Daně a právo v praxi, 2006, č. 4, s. 3.

písm. f) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení stanoví, že od daně je osvobozena cena ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním (§ 10 odst. 8). Přesněji řečeno se v úvodu § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů používá spojení od daně jsou osvobozeny a nikoliv od daně je osvobozena. V tomto případě se však o zásadní problém nejedná. Při interpretaci na první pohled bezproblémového ustanovení však narážíme hned na několik nejasností. První nejasností je to, zda se částka 10 000 Kč vztahuje na každou individuální cenu nebo na souhrn cen získaných absolvováním jedné sportovní soutěže. K této otázce jsem se již vyjádřil v úvodu této části. Stejně jako někteří další autoři¹⁰⁹ zastávám názor, že pokud sportovec jedním výsledkem získá vícero cen, je tyto nezbytné pro daňové účely sečíst. „V případech, kdy naopak sportovcovo umístění v jednom z mnoha závodů přispívá k jeho celkovému pořadí, např. v zvlášť hodnoceném seriálu těchto závodů, je potřeba ceny za umístění v jednotlivém závodě posuzovat odděleně od cen za umístění v celém seriálu. Tento názor zastávají i pracovníci státní správy.“¹¹⁰ Další nejasností, do značné míry však plynoucí z nejednotného znění zákona o daních z příjmů, je otázka, zda se dá osvobození od daně aplikovat pouze na sportovce odlišné od podnikatelů nebo i na jiné kategorie sportovců. Jak jsem již zmínil výše, jsem toho názoru, že do výčtu osob, které takového osvobození požívat nemohou, patří rovněž sportovci vykonávající jinou samostatně výdělečnou činnost. Odlišně se k této otázce staví Pelcl, když uvádí, že „v případě cen ze sportovních

¹⁰⁹ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9. s. 143

¹¹⁰ Tamtéž.

soutěží v hodnotě do 10 000 Kč, která je poskytnuta sportovci, který příjmy oprávněně zdaňuje jako příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů je opět možné využít ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů a cenu osvobodit od daně".¹¹¹

Další spornou otázkou je, jaká výše ceny se při překročení hodnoty 10 000 Kč zdaňuje. Může jít buďto o celou hodnotu nebo pouze o hodnotu převyšující oněch 10 000 Kč. Zákon o daních z příjmů jasné vodítko pro odpověď neposkytuje. Pakliže by měla být zdaňována celá hodnota ceny, mělo by to za následek to, že sportovec, který obdrží cenu ve výši 10 000 Kč tuto cenu obdrží v plné výši, zatímco sportovci, který obdrží cenu např. ve výši 12 000 Kč již bude tato výhra zdaněna a v konečném důsledku tedy získá cenu nižší hodnoty než prvně zmíněný sportovec. Tato skutečnost by mohla svědčit ve prospěch druhé možnosti. Někteří autoři však ve svých modelových příkladech volí možnost první,¹¹² přesto je potřeba konstatovat, že tato možnost z litery zákona zcela jasně nevyplývá.

Spornou se dále může jevit otázka, o jaké vyčíslení hodnoty ceny v případě nepeněžitě ceny se má jednat. Na jedné straně se může jednat o cenu pořizovací, na straně druhé o cenu skutečnou (resp. obvyklou).¹¹³ Argument proti použití ceny pořizovací může spočívat např. v tom, že

¹¹¹ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 39.

¹¹² Např. Nirgin, J. Zdanění cen ze sportovních soutěží v příkladech. Daňová a hospodářská kartotéka, 2008, č. 22, s. 13; Brychta, R. Sportovní soutěže z hlediska daní z příjmů. Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 11, s. 15.

¹¹³ Viz Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 36.

organizátor sportovní soutěže může cenu nabýt z různých důvodů za cenu nepoměrně vyšší nebo nižší než je cena skutečná. Především možnost nabytí za cenu nepoměrně nižší by pak mohla vést k nezdaňování cen, neboť jejich pořizovací hodnota by se mohla pohybovat do 10 000 Kč, avšak skutečná (obvyklá) hodnota ceny by byla mnohonásobně vyšší. Jsem proto toho názoru, že by se v případě nepeněžitých cen mělo jednat o skutečnou (obvyklou) hodnotu ceny. Navíc v praxi mohou nastat situace, kdy samostatně výdělečně činný sportovec obdrží nepeněžitou cenu, přičemž její skutečnou hodnotu nezná. Pro tyto případy je věcí dotyčného sportovce, aby si zajistil ocenění takto nabyté ceny pro účely svého daňového přiznání zajistil.¹¹⁴ V neposlední řadě se lze na tomto místě zmínit o odlišných důsledcích zdaňování peněžitých a nepeněžitých cen ze sportovních soutěží, pakliže jsou zdaňovány srážkou podle § 38d zákona o daních z příjmů. Zatímco v případě cen peněžitých lze snadno daň z hodnoty ceny vypočíst a výherci následně předat částku o odvedenou daň nižší, v případě ceny nepeněžitě (pakliže by šlo o nepeněžitou cenu v totožné hodnotě jako u ceny peněžitě) je zásadně dělení ceny z povahy věci vyloučeno. Pořadatel sportovní soutěže je povinen opět srazit daň z hodnoty ceny, avšak na rozdíl od prvně zmíněné situace tíží tato daň pořadatele. Součet odvedené srážkové daně s hodnotou ceny navíc v tomto případě logicky převyšuje hodnotu samotné nepeněžitě ceny. Vezmu-li v potaz čistě praktické následky této skutečnosti, pak je pro pořadatele výhodnější předávat peněžitě ceny oproti cenám nepeněžitým totožné hodnoty. Nutno podotknout, že výčet nastíněných problémových otázek není úplný.

¹¹⁴ Blíže viz Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, s. 40.

Na základě výše uvedeného je na první pohled zřejmé, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) společně s na něj navazujícími ustanoveními zákona o daních z příjmů nesplňují obecný teoretický požadavek na jasnost a srozumitelnost právní normy. Při zdaňování cen ze sportovních soutěží může nastat mnoho problematických situací, a to ať už ze strany pořadatele sportovní soutěže, nebo ze strany samotného sportovce. Z teleologického hlediska si dané ustanovení nepochybně kladlo za cíl nezatěžovat přílišnou daňovou administrativou sportovce, kteří se sportovních soutěží účastní nepravidelně a příležitostně jim z těchto účastí plynou příjmy v podobě získaných cen. Úmysl zákonodárce lze mít tedy apriorně za odůvodnitelný a správný. Množství otevřených otázek, které při aplikaci relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů vznikají, však této snaze příliš nenapovídá. V rámci tzv. reformy veřejných financí, jejíž průběh je datován mezi lety 2007 a 2013 je součástí tzv. prvního pilíře přijetí nového zákona o daních z příjmů. V současnosti probíhající práce na věcném záměru tohoto zákona v sobě zahrnují rovněž analýzu příjmů osvobozených od daně. V dokumentu¹¹⁵ předloženém Ministerstvem financí České republiky, který se zabývá analýzou osvobození příjmů ve vztahu k fyzickým osobám, je pojednáno rovněž o výjimce obsažené v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Nutno podotknout, že se toto ustanovení nezabývá pouze osvobozením cen ze sportovních soutěží, ale rovněž cen z veřejných soutěží, reklamních soutěží a slosování a ocenění v oblasti kultury. V analýze je navrhováno toto osvobození ponechat, a to především z důvodu pouze

¹¹⁵ Viz Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-25]. Přehled všech výjimek ze zdanění v zákoně o daních z příjmů. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp_44367.html>.

nevýznamného pozitivního dopadu jeho zrušení na státní rozpočet a dále z důvodů obtížné spravovatelnosti a přílišné administrativní náročnosti, které by se zrušením osvobození byly spojeny. Jak jsem již uvedl výše, je dané ustanovení využitelné především v případě sportovců amatérských a poloprofesionálních, případně sportovců - zaměstnanců. Na ostatní sportovce dané ustanovení aplikovatelné není.

Mám-li celkově zhodnotit stav zdaňování cen ze sportovních soutěží u jednotlivých kategorií sportovců, lze konstatovat, že sportovci, kteří vykonávají sportovní činnost jako samostatnou výdělečnou činnost, mohou být se současnou právní úpravou poměrně spokojeni. Tito sportovci nemají zájem na tom, aby výhry ze sportovních soutěží byly zdaňovány prostřednictvím pořadatele v podobě srážky, neboť v takovémto případě přicházejí o možnost uplatnit daňově uznatelné výdaje, přičemž právě v oblasti sportu se mnohdy jedná o nemalé částky. Tato skutečnost vyplývá z ustanovení § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že se do základu daně nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně (...). Pokud se však sportovci rozhodnou tyto příjmy zdanit podle § 7 zákona o daních z příjmů, měli by pořadatelé (coby osobě, která odvádí sraženou daň), ve svém vlastním zájmu co nejdříve prokázat skutečnost, že své příjmy ze sportovní činnosti skutečně podle § 7 zákona o daních z příjmů zdaňují. Pokud tak neučiní, pořadatel převážně z utilitárních důvodů cenu patrně zdaní srážkou. Ostatní sportovci (tedy ti, u nichž ceny ze sportovních soutěží budou spadat pod § 10 a patrně i pod § 6 zákona o daních z příjmů) pořadatelé soutěže nic prokazovat

nemusí. V takovém případě pořadatel hodnotu ceny (není-li osvobozena od daně) odvede srážkovou daň. Nevýhodou takového postupu je nemožnost uplatnit výdaje, neboť z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů plyne, že za výdaje nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně (...). Problém může nastat, kdy takovýto sportovec pořadatele přesvědčí, že své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje podle § 7 zákona o daních z příjmů, avšak skutečnost je jiná. V tomto případě je velmi pravděpodobné, že cena již zdaněna nebude, což s sebou přináší nepříjemnosti především pro osobu pořadatele. Neboť je to právě pořadatel sportovní soutěže, který si musí při předání cen odpovědět na to, jak sportovec, kterému je cena předávána, své příjmy ze sportovní činnosti zdaňuje. Zda se jedná o samostatně výdělečnou osobu zdaňující své příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, zda jde o sportovce - zaměstnance, který spadá pod § 6 zákona o daních z příjmů, resp. zda jde o ostatní sportovce, u kterých v tomto případě připadá v úvahu aplikace § 10 zákona o daních z příjmů. Především v tomto tedy spatřuji nezávažnější úskalí účinné právní úpravy. Jsem si však plně vědom toho, že není snadné nalézt řešení, které by se bez dalšího s těmito nástrahami vypořádalo. Úvahy de lege ferenda bych osobně směřoval především k nastolení (z hlediska daňových právních předpisů) jasného statusu pořadatelů sportovních soutěží. K tomuto může vést cesta jednak prostřednictvím specifikace veškerých sporných oblastí, a to ideálně na zákonné úrovni. Uvědomuji si, že se patrně nejedná o reálnou cestu, neboť veškeré interpretační potíže takto regulovat nelze. Další možností by bylo úplné vypuštění pořadatele sportovní soutěže z této oblasti. Samostatně výdělečně činným

sportovcům by takto ubyla povinnost prokazování se pořadateli sportovní soutěže. Ostatním sportovcům by však na druhou stranu přibyla povinnost v podobě zajištění zdaňování takto nabytých příjmů. Pakliže na výše popsanou teoretickou koncepci aplikujeme praktické důsledky, lze dojít k následujícím závěrům. Amatérští a poloprofesionální sportovci zajisté čas od času cenu ze sportovní soutěže získat mohou. Nemělo by se však jednat o příjmy pravidelného charakteru, neboť v případě, kdy by si sportovec takto obstarával např. většinu svých veškerých příjmů, nejednalo by se již pojmově o amatéra či poloprofesionála, nýbrž o profesionála. Na druhou stranu, pokud skutečně půjde o příjmy nahodilé, lze mít za to, že se souhrnná částka odvedená do veřejných rozpočtů bude pohybovat v řádech milionů Kč. Přenesení povinnosti zdaňovat takto nabyté příjmy přímo na samotné sportovce by mohlo vést ke dvěma situacím. Za prvé by sportovci ceny ze sportovních soutěží nezdaňovali vůbec, neboť se z jejich pohledu jedná o mizivé a okrajové částky. Tato eventualita je však reálně hrozící i dnes, jak jsem již výše uvedl. Zároveň je nutné na okraj podotknout, že tento problém v podobě záměrného nezdaňování příjmů se zdaleka netýká pouze oblasti cen ze sportovních soutěží. Druhou možností je chování veškerých subjektů v souladu s právními předpisy spojené se zdaňováním příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží podle § 10 zákona o daních z příjmů. Dalším sporným prvkem je existence osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Již jsem poukázal na četné nedostatky tohoto a na něj navázaných ustanovení. Z tohoto důvodu se domnívám, že by bylo možným řešením toto ustanovení novelizací zrušit a limit, do kterého nemají sportovci povinnost ceny ze sportovních soutěží zdaňovat, stanovit obdobným způsobem jako je tomu v ustanovení § 10

odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů ve vztahu k tzv. příležitostným činnostem, neboť především z důvodu podpory sportu u obyvatelstva považují stanovení určitého limitu za správné. Pro tyto účely by nicméně byla vyžadována hlubší analýza, která však není předmětem této práce.

5. Mezinárodní zdaňování příjmů sportovců

Dnes, v době celosvětové ekonomické provázanosti, je naprosto běžné, že sportovci využívají, stejně jako další osoby, poskytované svobody přeshraničního pohybu a aktivního působení mimo hranice jednoho státu. Velmi často se lze setkat se zahraničními sportovci vykonávajícími sportovní činnost na území České republiky a stejně tak čeští sportovci (myšleno ve smyslu daňových rezidentů České republiky) svou činnost pravidelně vykonávají mimo území České republiky. Pro některé z nich se vzhledem k dlouhodobému působení v zahraničí vyplácí být nositelem statusu daňového rezidenta státu, v němž svou sportovní činnost dlouhodobě vykonávají. Jiní sportovci naopak v zahraničí působí pouze nepravidelně či sporadicky, případně působí postupně v několika státech, avšak pouze krátkodobě, a z tohoto důvodu se nejčastěji stále jedná o daňové rezidenty České republiky. V takových případech, kdy daňoví rezidenti České republiky vykonávají výdělečnou činnost v zahraničí, bývá s příjmy plynoucími ze zahraničí velmi často spojována problematika dvojího zdaňování příjmů, neboť zdaňování takto nabytých příjmů si zásadně nárokuje jak stát zdroje příjmu (tedy stát, na jehož území k výkonu sportovní činnosti dochází), tak stát, jehož je sportovec daňovým rezidentem.

5.1 Obecně k problematice dvojího zdaňování

Z teoretického hlediska bývá dvojí zdaňování rozlišováno jednak na dvojí zdaňování vnitrostátní a mezinárodní a dále na dvojí zdaňování tzv. právní a tzv.

ekonomické. Vnitrostátní dvojí zdaňování vzniká a projevuje se na území jednoho státu v rámci konkrétního právního řádu (zde se bude nejčastěji jednat o tzv. ekonomické dvojí zdanění).¹¹⁶ Pro mezinárodní dvojí zdaňování je naopak významná existence určitého mezinárodního prvku. Tento prvek zpravidla spočívá v tom, že *„osoba, která je rezidentem jednoho státu (...), pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě“*.¹¹⁷ Ekonomické dvojí zdaňování spočívá v tom, že dochází ke zdaňování téhož příjmu (resp. příjmu plynoucího z téhož zdroje), avšak zásadně na úrovni více subjektů. Pro právní dvojí zdaňování je naopak charakteristické, že je zdaňován též subjekt z téhož příjmu (resp. z příjmu plynoucího z téhož zdroje). Pro účely této části práce bude nadále dvojí zdaňování vnímáno z pohledu mezinárodního a právního. *„Po právní stránce je mezinárodní dvojí zdanění výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států. K této kolizi dochází např. proto, že táž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech. (...) Druhým obvyklým důvodem je střet osobní a věcné daňové příslušnosti ve dvou státech ohledně téže osoby (daňového poplatníka) a téhož příjmu.“*¹¹⁸ Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku dvojí zdanění popisuje jako *„situaci, kdy jsou jednomu daňovému subjektu ve dvou (nebo více) státech uloženy srovnatelné daně, co se týče předmětu zdanění a období, za něž jsou uloženy“*.¹¹⁹ Je nepochybné, že se také příjmy sportovců mohou mnohdy stávat předmětem dvojího zdaňování. Vzhledem k tomu, že se práce zabývá výlučně zdaňováním

¹¹⁶ K tomu blíže viz Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2008. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. s. 12.

¹¹⁷ Viz tamtéž.

¹¹⁸ Viz Kotáb, P. In In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 278.

¹¹⁹ Viz Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 1.

příjmů daňových rezidentů České republiky ze sportovní činnosti, bude i na tomto místě pojednáno pouze o této skupině sportovců a o jejich příjmech plynoucích ze zdrojů v zahraničí.

Sportovní činnost mohou v zahraničí vykonávat všechny kategorie sportovců, tedy sportovci profesionální, ale i sportovci amatérští či poloprofesionální. V případě sportovců profesionálních se může jednat (z pohledu terminologie zákona o daních z příjmů) především o výkon závislé činnosti nebo o výkon samostatné výdělečné činnosti. V případě ostatních sportovců je z povahy jejich statusu vyloučeno vykonávání sportovní činnosti jako činnosti závislé nebo činnosti samostatné výdělečné a v případě těchto sportovců tedy lze hovořit především o ad hoc příjmech plynoucích v podobě cen ze sportovních soutěží. Situace, kdy má daňový rezident jednoho státu příjmy plynoucí ze zdrojů zahraničí, zpravidla zapřičiňuje existenci nároků více států na zdanění tohoto příjmu. Tato skutečnost vyplývá z kolize tzv. osobní daňové příslušnosti s věcnou daňovou příslušností. Osobní daňová příslušnost spočívá v tom, že veškeré příjmy, které plynou osobě splňující kritérium tzv. daňového domicilu v určitém státě, bývají právě v tomto státě zdaňovány. Naopak věcná daňová příslušnost bývá spojována s místem zdroje příjmu, bez ohledu na to, kdo příjem nabývá.¹²⁰ Tato kolize tedy mívá za následek tu skutečnost, že si více států nárokuje zdaňování téhož příjmu, každý však na základě rozdílného důvodu. Konkretizováno na téma této práce může jít o situace, kdy daňovému rezidentu České republiky plynou příjmy ze zdrojů v zahraničí. Zahraniční stát si nárokuje zdanění těchto

¹²⁰ K tomu Kotáb, P. In Bakeš, M., Karfiková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 278.

příjmů z důvodu, že se zdroj (např. pořádaná sportovní soutěž) nachází (resp. koná) na jeho území, Česká republika si nárokuje zdanění týchž příjmů z toho důvodu, že plynou daňovému rezidentovi České republiky a ustanovení § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k těmto subjektům stanoví, že mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Takto vznikající dvojí zdaňování téhož příjmu se však jeví jako překážka mezinárodních ekonomických vztahů a existuje zájem států na jeho úplné eliminaci či alespoň zmírnění. Tyto snahy bývají patrné jak na úrovni vnitrostátních právních předpisů, tak na úrovni mezinárodní.

Z výše uvedeného vyplývá značný význam pojmu daňový rezident České republiky. S tímto pojmem se lze setkat nejen u fyzických osob, ale rovněž u osob právnických. Vzhledem k obsahovému zaměření této práce se však budu zabývat pouze osobami fyzickými. Zákon o daních z příjmů definici tohoto pojmu neobsahuje, na několika místech jej však výslovně používá. Má se za to, že na základě ustanovení § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů je jím fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.¹²¹ Pojmy obvyklé zdržování se a bydliště jsou předmětem § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo,

¹²¹ Viz Karfíková, M. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 194.

kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Je tedy patrné, že daná ustanovení jsou převážně obecného rázu a je nezbytné pečlivě zkoumat každého individuálního sportovce, zda podmínky daňového rezidentství z pohledu zákona o daních z příjmů splňuje. Nejedná se však o jediný předpis, který je potřeba zkoumat. V případě, kdy má Česká republika uzavřeny s dalšími státy smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je rovněž za určitých situací potřeba zkoumat znění konkrétní mezinárodní smlouvy. Mohou totiž nastat situace, kdy je sportovec považován za daňového rezidenta více států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zásadně konkretizují kritéria, na základě nichž má být určen toliko jeden ze smluvních států, jehož je sportovec daňovým rezidentem, přičemž vzorové smlouvy OSN i OECD obsahují shodná kritéria pro postupné určení tohoto státu. Nemají-li mezi sebou státy takové smlouvy uzavřeny, hrozí, že v případě nedostatečné regulace na národní úrovni dojde k situaci, kdy bude subjekt co do konkrétní skupiny příjmů považován za daňového rezidenta více států a mohl by tedy být podroben vícečetnému zdanění téhož příjmu ve více státech. Plynou-li navíc sportovci příjmy ze zdrojů ve státech, s nimiž opět nemají státy daňového rezidentství smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřeny, hrozí (opět při nedostatečné regulaci této otázky na národní úrovni) zdaňování i v těchto státech, coby státech zdroje příjmů, důsledkem čehož hrozí vícečetné zdanění téhož příjmu.

Pro účely následujícího textu bude tedy vycházeno z dělení příjmů sportovců na příjmy daňových rezidentů České republiky (ve smyslu zákona o daních z příjmů) ze států, s nimiž Česká republika nemá uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění a na příjmy daňových rezidentů

(ve smyslu zákona o daních z příjmů v kombinaci se zněním jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění) České republiky ze států, s nimiž Česká republika takové smlouvy uzavřeny má.

5.2 Zdaňování příjmů plynoucích z tzv. smluvních států

Početně menší, avšak z ekonomického hlediska významnější, je skupina těch zemí, s nimiž Česká republika smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřeny má (tzv. smluvní státy). Mezinárodní organizace, ke kterým dnes řadíme Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (známou pod anglickou zkratkou OECD) a Organizaci spojených národů (OSN), se v oblasti dvojího zdaňování angažovaly a stále angažují, přičemž zastupují národní zájmy členských států na mezinárodní úrovni s cílem nalézt přijatelná řešení situací, kdy dochází ke konfliktu právních řádů jednotlivých států v daňové oblasti.¹²² Obě zmíněné organizace vypracovaly tzv. vzorové (resp. modelové) smlouvy, které měly a stále mají sloužit pouze jako vodítko pro smlouvy uzavírané mezi jednotlivými státy, obsahově se však jednotlivé smlouvy od smluv vzorových ve většině případů až na drobné odchylky téměř neliší. Vedle těchto dvou vzorových smluv existují i jiné vzorové smlouvy, přičemž nejvýznamnější z nich je vzorová smlouva vypracovaná Spojenými státy americkými.¹²³ Obě nejvýznamnější vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku mají dlouholetou historii, během které

¹²² Blíže viz Lymer, A., Hasseldine J. (ed.). *The International Taxation System*. Dordrecht : Kluwer Academic Publisher Group, 2002. 319 s. ISBN 1-4020-7157-4. s. 8.

¹²³ K tomu blíže viz např. Panayi, Ch. H. J. I. *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping, and the European Community*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2007. 296 s. ISBN 978-90-411-2658-0. s. 27.

docházelo k postupným modifikacím jejich znění. S oběma vzorovými smlouvami jsou přitom nerozlučně spojeny poměrně podrobné komentáře, které se zabývají jednotlivými ustanoveními smluv. Tyto komentáře pochopitelně nejsou závazné, avšak vzhledem ke své preciznosti slouží jako významné vodítko při aplikaci konkrétních mezinárodních smluv uzavíraných mezi jednotlivými státy, pakliže tyto smlouvy ze vzorových smluv po obsahové stránce vycházejí. Ačkoliv slouží vzorová smlouva OECD a její Komentář jako významné výkladové prostředky, jejich status je podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu nejasný.¹²⁴ Je vhodné poznamenat, že jak vzorová smlouva OECD, tak vzorová smlouva OSN jsou členěny na články, přičemž zvláštní článek je u obou vzorových smluv věnován příjmům sportovců a umělců. Vzhledem k tomu, že se po obsahové stránce obě vzorové smlouvy od sebe v tomto článku zásadně neodlišují, zaměřím se v následujícím textu pouze na vzorovou smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění. Oficiální znění vzorové smlouvy OECD bývá vydáváno v anglickém a francouzském jazyce, v České republice bylo publikováno rovněž vydání české. Pro lepší orientaci bude v následujících řádcích pojednáno o vzorové smlouvě v českém znění, avšak vždy po srovnání s relevantním zněním v originálním anglickém jazyce. Jednotlivé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jimiž je v současnosti Česká republika vázána, veskrze sledují znění smluv vzorových. Je tedy možné postupovat směrem k popisu relevantních ustanovení smlouvy vzorové (resp. obou smluv vzorových) namísto popisu jednotlivých uzavřených mezinárodních smluv s tím, že na případné zásadní terminologické či obsahové odchylky

¹²⁴ Viz Uckmar, V. Double Taxation Conventions. In Amatucci, A. (ed.). International Tax Law. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 158.

v některých mezinárodních smlouvách bude přitom upozorněno zvlášť.

V této části práce bude podrobně analyzován článek 17 vzorové smlouvy OECD. Pro úplnost uvádím jak oficiální znění v anglickém jazyce, tak znění české.

Anglická verze čl. 17 zní:

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.¹²⁵

Česká verze článku 17, z níž budu vycházet, zní:

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hudebník nebo jako sportovec z takovýchto osobně vykonávaných činností ve druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 7 a 15 zdaněny v tomto druhém státě.

¹²⁵ Dostupné např. z [F3.htw-berlin.de](http://www.f3.htw-berlin.de) [online]. 2012. [cit. 2012-04-05]. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version. Dostupné z WWW: <http://www.f3.htw-berlin.de/Professoren/vonWunsch/download/weitere/OECD_Model_Tax_Convention_2010.pdf>.

2. Jestliže příjmy z činností osobně vykonávaných umělcem nebo sportovcem neplynou umělci nebo sportovci, nýbrž jiné osobě, mohou být tyto příjmy bez ohledu na ustanovení článků 7 a 15 zdaněny ve smluvním státě, ve kterém jsou činnosti umělce nebo sportovce vykonávány.¹²⁶

Hlavním důvodem pro zavedení odlišného způsobu zdaňování příjmů sportovců a umělců byla výrazná mobilita těchto osob spojená s obavou o umělé přemístování daňového rezidentství do tzv. daňových rájů. Jak jsem již zmínil výše, mohou sportovci v zahraničí působit v různých podobách a mohou jim ze sportovní činnosti plynout příjmy různého charakteru. Článek 7 vzorové smlouvy OECD přitom pojednává o ziscích podniku a článek 15 o příjmech ze zaměstnání. Mezi zisky podniku jsou řazeny také příjmy z vykonávání tzv. svobodných povolání a jiných činností nezávislého charakteru. Podle některých starších smluv jsou tyto příjmy řazeny do skupiny tzv. příjmů z nezávislého povolání. Na tuto skupinu příjmů se dříve vztahoval článek 14 vzorové smlouvy OECD, který byl však v dubnu 2000 zrušen a nově uzavírané mezinárodní smlouvy reflektující tuto skutečnost již řadí tuto skupinu příjmů do článku 7 vzorové smlouvy OECD. Tyto činnosti by se daly přirovnat k samostatným výdělečným činnostem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Pakliže by tedy sportovec coby daňový rezident České republiky vykonával sportovní činnost právě v podobě těchto činností, pak by se na tyto příjmy vztahoval právě článek 7 vzorové smlouvy OECD, pokud by však článek 17 neobsahoval úpravu specifickou. V praxi se bude jednat především o sportovce individuálních sportů. Naopak, článek 15 vzorové smlouvy OECD pojednává o příjmech

¹²⁶ Viz Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 25.

ze zaměstnání, které v případě sportovců přicházejí v úvahu zejména v oblasti sportů kolektivních. Ustanovení článku 17 výslovně vylučuje použití zmíněných článků, pakliže se jedná o osobní výkon sportovní činnosti daňovým rezidentem jednoho státu (v našem případě tedy České republiky) ve druhém smluvním státě. V tomto případě tedy nehraje žádnou roli otázka, na základě jakého právního vztahu je sportovci příjem vyplácen.¹²⁷ Jednotlivé mezinárodní smlouvy obsahují určité odchylky, které však mohou mít zásadní vliv na to, na které skupiny sportovců budou tyto zvláštní články aplikovány. Některé mezinárodní smlouvy používají slovního spojení „příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec (...) nebo jako sportovec z takovýchto osobně vykonávaných činností (...)“.¹²⁸ Z daného znění vyplývá požadavek veřejného provedení uměleckého výkonu, dle mého názoru se však tento požadavek vztahuje rovněž na výkony sportovců. Neberu přitom v potaz problémy, jež mohou nastat při snahách o konkretizaci pojmu veřejného vystoupení. Zásadní otázka v tomto případě spočívá v rozlišování veřejně vystupujících sportovců od sportovců vystupujících neveřejně. Pakliže by sportovec požadavek veřejného vystupování nesplňoval (jako teoretický příklad lze uvést předvedení sportovního výkonu na soukromé akci za úplatu), je otázkou, zda by takto nabyté příjmy byly posuzovány právě podle těchto speciálních článků, nebo podle článků jiných. Domnívám se, že by v těchto explicitně stanovených případech požadavek veřejného vystoupení sportovce skutečně měl být naplněn. Jsem dokonce přesvědčen, že by toto rozlišování mělo být bráno v potaz i v případech explicitně nestanovených, neboť smysl a cíl

¹²⁷ Blíže viz Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů : smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 136.

¹²⁸ Jedná se např. o smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Polskem, Slovenskem, Rakouskem či Francií.

veřejného vystupování sportovců, ostatně stejně jako v případě umělců, je v příkrém rozporu s vystoupeními soukromými, jejichž hlavní cíl lze spatřovat v ziskovosti konkrétního sportovce či umělce.

Zásadní otázku lze spatřovat v tom, na které kategorie sportovců jsou konkrétní články sjednávaných mezinárodních smluv aplikovány. „Vzorová smlouva i Komentář se neustále vyvíjejí a jsou předmětem průběžné novelizace tak, jak si to vyžaduje mezinárodní daňová praxe.“¹²⁹ Tzv. návrh k diskuzi ohledně aplikace článku 17 vzorové smlouvy OECD,¹³⁰ jenž si klade za cíl novelizovat znění Komentáře k článku 17, v jednom z navrhovaných ustanovení výslovně uvádí, že pod pojem sportovec jsou podřaditelné i ty osoby, které se účastní byť jen jediné události nebo také amatérští sportovci, kteří např. získají cenu ze sportovní soutěže. Jak již bylo zmíněno výše, lze ze znění některých smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána, dovodit členění sportovců na profesionální a ostatní.¹³¹ Většina smluv však takového členění neobsahuje a lze tedy dojít k závěru, že i za současné situace jsou speciální články většiny mezinárodních smluv aplikovatelné na všechny kategorie sportovců.

Speciální články věnované zdaňování příjmů sportovců a umělců se zásadně vztahují na příjmy z osobně vykonávaných činností. Je zapotřebí objasnit, které příjmy sportovců budou takto zdaňovány. Není pochyb o tom, že

¹²⁹ Viz Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2008. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5. s. 24.

¹³⁰ Viz Oecd.org [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Discussion draft released on the application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html>.

¹³¹ K tomu např. Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů : smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 140.

půjde o příjmy vztahující se k samotnému sportovnímu výkonu, který je podstatou sportovní činnosti (tedy např. k účasti na sportovní soutěži). Sporně lze vnímat příjmy vztahující se k přípravě sportovce na výkon sportovní činnosti, resp. k jeho tréninku. Současné znění Komentáře k vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění se k otázce těchto příjmů nevyjadřuje. Návrh k diskusi ohledně aplikace článku 17 vzorové smlouvy OECD tuto absenci reflektuje a zaujímá k ní jednoznačný postoj. Návrh totiž obsahuje doplňující ustanovení, které stanoví, že příprava i trénink patří k běžným činnostem sportovců a pokud sportovci plynou jakékoliv příjmy právě v souvislosti s těmito činnostmi, měly by spadat pod článek 17 bez ohledu na to, zda má tato příprava či trénink přímý vztah k následnému výkonu činnosti na území smluvního státu, v němž jsou tyto činnosti podpůrného charakteru vykonávány. Z daného ustanovení je patrná snaha o extenzivní pojetí pojmů příprava a trénink, přičemž tato snaha vychází z vnímání těchto činností jakožto činností neoddělitelně spjatých s výkonem samotné sportovní činnosti.

Za situace, kdy dojde k objasnění jak subjektů, tak předmětu článku 17 (z pohledu příjmů sportovců), je možné se zabývat režimem zdaňování těchto příjmů. Jednotlivé mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána, se v tomto ohledu zásadně drží znění doporučeného vzorovou smlouvou OECD (také v případě zemí, s nimiž má Česká republika uzavřeny mezinárodní smlouvy podle vzorové smlouvy OSN se relevantní ustanovení nijak neliší). Na konci prvního bodu článku 17 je uvedeno, že příjmy nabyté rezidentem (sportovcem) jednoho smluvního státu mohou být zdaněny ve státě, v němž sportovec činnost vykonává. Zdanění v tzv. státě zdroje nebývá přitom nijak omezeno.

V případě daňových rezidentů České republiky však následně dochází ke nárokování zdanění téhož příjmu rovněž na území České republiky, a to vzhledem k jeho neomezené (či celosvětové) daňové povinnosti vyplývající z § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Řešení konkrétního případu takového dvojího zdanění je svěřeno na základě ustanovení § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů smlouvám o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána.

Bod druhý článku 17 vzorové smlouvy OECD, který byl do vzorové smlouvy doplněn v roce 1977, konstatuje, že není rozhodné, komu primárně příjmy ze sportovní činnosti plynou. Dané ustanovení má za cíl zabránit určitému druhu daňových úniků, konkrétně v té podobě, kdy by sportovci uzavírali dohody s jinými subjekty (zpravidla s právníckými osobami), na základě kterých by tyto subjekty vystupovaly jako poskytovatelé služeb sportovců.¹³² Pakliže by byly příjmy jinak náležející sportovcům zdaněny na úrovni tohoto (ať už fiktivního nebo skutečného) poskytovatele, byly by zpravidla tyto příjmy zdaňovány způsobem odlišným od zdaňování sportovců. Opět je zde, stejně jako v případě bodu prvního článku 17, zaveden princip vyloučení použitelnosti článků 7 a 15 na takto vyplácené příjmy.

Z výše uvedeného tedy vyplývá skutečnost, že v případě příjmů sportovců (daňových rezidentů České republiky) ze státu, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (příčemž není rozhodné zda jde o smlouvu podle vzoru OECD nebo OSN), tyto příjmy zásadně podléhají plnému zdanění ve státě zdroje. Záleží pak na znění konkrétních smluv, jakým způsobem dojde k omezení

¹³² Viz Baker, P. Double taxation conventions : a manual on the OECD model Tax convention on income and on capital. London : Sweet and Maxwell, 2001. ISBN 0-421-67360-5. s. 17-2/1.

negativních následků potencionálního dvojího zdanění téhož příjmu ve státě daňového rezidentství sportovce, tedy na území České republiky. Záměrně na tomto místě uvádím pouze úpravu obsaženou v jednotlivých mezinárodních smlouvách a nikoliv úpravu obsaženou ve vnitrostátním právu. Ustanovení § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů dnes totiž pouze stručně konstatuje, že při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána.

Z teoretického hlediska existují dvě základní metody sloužící k zamezení dvojího zdanění z právního hlediska. Jedná se o tzv. metodu zápočtu daně (resp. započtení daně) a metodu vynětí příjmů. Obě základní metody se přitom dále člení. Metoda zápočtu daně, která je považována za modernější, spočívá v tom, že subjekt, jemuž plynou příjmy mimo jiné ze zahraničí, tyto své celosvětové příjmy zahrne do daňového základu a následně dojde k vyměření daně. Takto vyměřená daň je následně ponížena o částku odpovídající dani, případně její části, která již byla z příjmu zaplacená v zahraničí.¹³³ Započtení však lze provést maximálně do částky vzniklé daňové povinnosti v České republice, jak plyne z § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů. O jakou část daně zaplacené v zahraničí je subjekt oprávněn vyměřenou daň snížit, záleží na tom, zda se jedná o podmetodu prostého zápočtu daně nebo o podmetodu zápočtu plného. V případě prvně jmenované podmetody je subjekt oprávněn podle znění § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou

¹³³ Blíže viz Kotáb, P. In In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 278.

v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Daň zaplacenou v zahraničí může tedy sportovec započíst na daň z příjmů vypočtenou podle zákona o daních z příjmů, avšak nejvýše do částky, která odpovídá právě dani vypočtené podle zákona o daních z příjmů. Pakliže by daň zaplacená v zahraničí takto vypočtenou daň převyšovala, může být tato částka podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) považována za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dané ustanovení konkrétně stanoví, že daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u daňového rezidenta České republiky výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku. Na tomto místě si lze povšimnout pro účely zákona o daních z příjmů ne příliš standardního označení České republiky za tuzemsko, neboť tento pojem bývá tradičně spojován s oblastí tzv. devizového práva. Podmetoda zápočtu plného (resp. započtení plného) spočívá v tom, že lze daňovou povinnost snížit o plnou výši daně z příjmů zaplacené v zahraničí, a to opět podle znění § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Metoda vynětí příjmů spočívá, na rozdíl od metody zápočtu daně, v tom, že do základu daně nejsou zahrnuty příjmy zdaněné v zahraničí. Tato metoda se opět dělí na dvě základní podmetody. Jedná se o podmetodu úplného vynětí příjmů a podmetodu vynětí příjmů s výhradou progrese. Úplné

vynětí příjmů spočívá v případě fyzických osob coby daňových rezidentů České republiky na základě § 38f odst. 6 zákona o daních z příjmů v tom, že se před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. „*Příjem zdaněný v zahraničí se nezahrne do daňového základu ve státě příjemce.*“¹³⁴ Poslední podmetodu tvoří podmetoda vynětí s výhradou progrese, která spočívá v tom, že „*ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem. Výhrada progrese, která ovlivňuje výši daňové sazby, má pochopitelně význam jen v případě, že se daň vybírá za použití poměrné progresivní sazby.*“¹³⁵ Z teoretického hlediska je podmetoda vynětí s výhradou progrese dále členěna na tzv. metodu vrchního dílku a na tzv. metodu zprůměrování.

Vzhledem k výše zmíněné možnosti považovat část v zahraničí zaplacené daně jako výdaj (náklad), je tento aspekt reflektován rovněž v případě sportovců vykonávajících v zahraničí svou činnost v podobě činnosti závislé. Ustanovení § 6 odst. 14 zákona o daních z příjmů ve vztahu k tzv. smluvním státům uvádí, že je-li závislá činnost vykonávaná ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je u fyzické osoby v postavení daňového rezidenta základem daně příjem ze závislé činnosti vykonávané v tomto státě, zvýšený o povinné pojistné podle odstavce 13; tento příjem lze snížit o daň zaplacenou z tohoto příjmu ve státě, s nímž

¹³⁴ Viz Kotáb, P. In In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 278.

¹³⁵ Viz tamtéž.

Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a to pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f v bezprostředně předchozím zdaňovacím období. Obdobně je přitom nahlíženo i na sportovce s příjmy ze závislé činnosti z tzv. nesmluvních států s tím zásadním rozdílem, že tito nejsou oprávněni daňovou povinnost započíst podle § 38f zákona o daních z příjmů a z tohoto hlediska je pro ně tedy poměrně nevýhodné v těchto státech svou činnost vykonávat. „Co se týče nesmluvních států a příjmů ze závislé činnosti z nich plynoucích, lze příjem snížit o daň zaplacenou v zahraničí již v období, za něž je přiznání podáváno.“¹³⁶ Další specifikum v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů sportovců plynoucích ze smluvních států spočívá v ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů. Na základě tohoto ustanovení je na tyto sportovce vztažena eventualita spočívající v tom, že pro případ příjmů ze závislé činnosti plynoucích ze smluvního státu záleží na porovnání výhodnosti výsledků, zda k zamezení dvojího zdanění dojde za použití metody obsažené v konkrétní mezinárodní smlouvě (nejčastěji půjde o podmetodu prostého zápočtu daně) nebo za použití podmetody vynětí s výhradou progrese, která je zavedena právě v ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů. Článek 10 Ústavy České republiky sice uvádí, že pokud vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, stanoví něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva, avšak ve volbě pro poplatníka výhodnější alternativy nelze rozpor spatřovat. Dané ustanovení lze však uplatnit pouze za podmínky, že

¹³⁶ Viz Vyškovská, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha : Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 161.

sportovci (daňovému rezidentu České republiky) plynou příjmy od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem České republiky, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stálé provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Pokud sportovci plynou ze zdrojů v zahraničí příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží, stanoví zákon o daních z příjmů ve svém § 10 odst. 4, že v tomto případě je základem daně (dílčím základem daně) příjem nesnížený o výdaje. Za výdaje jsou přitom považovány rovněž ty v podobě daně zaplacené v zahraničí a přesahující část daně, kterou je na základě § 38f zákona o daních z příjmů možno započíst.

V jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána, se lze setkat s používáním různých metod, resp. podmetod sloužících k úplnému zabránění nebo alespoň k minimalizaci mezinárodního dvojího zdanění z právního hlediska. Je přitom běžné, že jsou v mezinárodních smlouvách pro různé kategorie příjmů stanoveny různé metody, resp. podmetody. Pro oblast zdaňování příjmů sportovců (daňových rezidentů České republiky) se lze s podmetodou úplného zápočtu setkat např. ve smlouvě mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím publikované pod č. 138/1974 Sb., ve znění doplňujícího protokolu vydaného pod č. 112/1997 Sb. Konkrétně jde o článek 25 písm. A bod 2. zmínění smlouvy, v němž je daná podmetoda uplatněna na vyjmenované kategorie příjmů, a to nejen na příjmy umělců a sportovců. Podmetoda

prostého zápočtu daně je v mezinárodních smlouvách poměrně běžně zastoupena. V mnohých mezinárodních smlouvách se s ní lze setkat téměř výlučně, v dalších se vztahuje na vybrané kategorie příjmů, přičemž mezi tyto vybrané kategorie příjmů bývají zpravidla řazeny rovněž příjmy umělců a sportovců. S podmetodou prostého zápočtu daně se lze např. setkat v mezinárodních smlouvách sjednaných mezi Českou republikou (resp. předchůdcem České republiky) a státy jako Slovensko, Polsko, Rakousko, Spolková republika Německo, Spojené státy americké, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Itálie a další.¹³⁷ Metoda vynětí nebývá v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění uplatňována příliš často a pakliže se tak stane, nevztahuje se zpravidla na příjmy umělců a sportovců.

Určité specifikum pro oblast zdaňování příjmů sportovců lze pozorovat ve smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými, publikované pod č. 32/1994 Sb. Článek 18, vztahující se na příjmy umělců a sportovců, totiž podmiňuje zdanění příjmů ve státě zdroje dosažením hranice 20 000 amerických dolarů (USD), případně ekvivalentu v českých korunách, za příslušný daňový rok. Plátce daně je oprávněn srazit srážkovou daň na celou částku všech hrubých příjmů, avšak sportovec je oprávněn obdržet refundaci, pakliže za daňový rok stanovená hranice nebude překročena.¹³⁸

¹³⁷ Blíže viz Kyselák, P. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. Daně a právo v praxi, 2011, č. 1, s. 13.

¹³⁸ Blíže viz Kyselák, P. Zdanění příjmů zahraničních umělců a sportovců. Daňová a hospodářská kartotéka, 2011, č. 14-15, s. 3.

Na jaře roku 2010 vydala OECD tzv. návrh k diskusi ohledně aplikace článku 17 modelové smlouvy OECD.¹³⁹ V tomto dokumentu OECD navrhuje potencionální změny znění Komentáře k článku 17 (dále jen „Komentář“). Současně byla zainteresovaným subjektům poskytnuta možnost vyjádřit se k navrhovaným změnám. Poslední znění Komentáře bylo publikováno v červenci 2010 a tyto skutečnosti v něm nejsou nijak reflektovány. Očekává se však, že bude pracovní skupina Výboru OECD pro fiskální záležitosti, zabývající se problematikou smluv o zamezení dvojího zdaňování, analyzovat požadavky odborné veřejnosti obdržené v návaznosti na vydání zmíněného dokumentu, a není vyloučeno, že výstupem těchto prací již bude modifikované znění příštího vydání Komentáře. Návrh sám upozorňuje na některé problematické pasáže obsažené v Komentáři, jejichž řešení se sám snaží nastítnit. Mezi významné modifikace současného textu Komentáře patří např. zařazení nového bodu, podle něhož je za sportovce považován kdokoliv, kdo se účastní buď jen jediné sportovní události. Článek 17 by tedy měl být napříště výslovně aplikovatelný na všechny kategorie sportovců. O zásadní odchylku se však nejedná, neboť tato skutečnost byla již dříve ze strany aplikační praxe dovozována. I nadále však budou přetrvávat v platnosti mezinárodní smlouvy, na základě jejichž znění lze dovozovat dichotomií mezi sportovci profesionálními a neprofesionálními, přičemž jejich články věnující se sportovcům a umělcům jsou použitelné toliko na zdaňování sportovců a umělců profesionálních. Další modifikace spočívá v konkretizaci osobně vykonávaných činností sportovců, na něž se článek 17 vztahuje. Jako zásadní lze

¹³⁹ Viz [Oecd.org](http://www.oecd.org) [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Discussion draft released on the application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention. Dostupné z WWW: http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html.

vnímat výslovné zařazení přípravné a tréninkové činnosti sportovce pod zmíněný článek, a to bez ohledu na to, zda se tyto činnosti přímo vážou k následně vykonávaným sportovním výkonům v daném smluvním státě. Je-li sportovec v průběhu těchto činností přípravného charakteru za ně jakkoliv odměňován, budou rovněž tyto příjmy řazeny pod článek 17. Běžně dnes dochází k situacím, kdy sportovec, jemuž je ze strany jiného subjektu (týmu, klubu atd.) v pravidelných intervalech vyplácena fixní odměna, zároveň mu však plynou příjmy v podobě různých bonusů, zvláštních odměn či cen z úspěšně absolvovaných sportovních soutěží. Především v případě fixních odměn může nastat otázka, podle jakých pravidel má dojít k určení státu zdroje jednotlivých částí příjmů, působí-li sportovec v průběhu roku postupně v několika státech. Právě tato otázka je v návrhu řešena tím způsobem, že by výše příjmů plynoucích z jednotlivých států měly být určeny především za použití principu počtu dní, během nichž sportovec na území určitého státu svou sportovní činnost vykonává. V případě ostatních příjmů, mezi které lze řadit např. ceny ze sportovních soutěží, je naopak doporučováno vycházet z principu tzv. nejužšího vztahu. Je otázkou, zda je zvolená koncepce odlišného zdaňování příjmů umělců a sportovců stále na místě. Znění vzorové smlouvy OECD v relevantních ustanoveních vychází z doby před desítkami let, kdy kvůli využívání nepřiliš moderních komunikačních prostředků reálná obava z daňových úniků těchto velmi mobilních subjektů existovala a je otázkou, zda je dnes, v době komunikační provázanosti jednotlivých zainteresovaných státních orgánů, tato diference stále nezbytná.

5.3 Zdaňování příjmů plynoucích z tzv. nesmluvních států

S většinou států Česká republika smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřeny nemá. Jedná se však především o země, které z obchodního, resp. ekonomického hlediska nejsou příliš atraktivní. Vzhledem k neomezené mobilitě sportovců však nelze vyloučit, že by tito pobírali příjmy ze sportovní činnosti rovněž ze zdrojů v těchto nesmluvních státech. U příjmů z této skupiny států dochází zásadně k plnému dvojímu mezinárodnímu zdaňování z právního hlediska, z těchto důvodů nejsou tyto státy příliš vyhledávány daňovými subjekty, mezi které řadíme rovněž sportovce, ve srovnání se státy, s nimiž Česká republika mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdaňování uzavřeny má. Negativním důsledkům dvojího zdanění by se v případě těchto států dalo zamezit na úrovni vnitrostátních právních předpisů, konkrétně prostřednictvím zákona o daních z příjmů. Do konce roku 2000 zákon o daních z příjmů jednostranné opatření k zamezení dvojímu zdaňování obsahoval, a to ve svém ustanovení § 38f odst. 1. Na základě tehdejšího znění relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů existoval stav spočívající v existenci právních prostředků sloužících k zamezení dvojího zdanění i pro příjmy plynoucí z tzv. nesmluvních států. Dané ustanovení do konce roku 2000 stanovilo, že pokud plynuly poplatníkovi daně z příjmů příjmy ze zdrojů v zahraničí, mohl si od této daně odečíst obdobnou daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však do částky daně z příjmů připadající na příjmy plynoucí ze zahraničí. Jednalo se tedy o podmetodu zápočtu prostého. Pro tzv. smluvní státy přitom platila ustanovení jednotlivých uzavřených

mezinárodních smluv, které mají před zákonem přednost. Paradoxně tedy v této době mohlo docházet k situacím, kdy příjmy plynoucí z tzv. nesmluvních států mohly být v konečném důsledku zdaněny mírněji než příjmy plynoucí ze států tzv. smluvních. Dne 1. 1. 2001 nabyla účinnosti novela zákona o daních z příjmů pod č. 492/2000 Sb., která vnitrostátní opatření k zamezení dvojího zdanění zrušila a nadále lze na poli zamezování dvojího zdaňování příjmů využít pouze sjednaných mezinárodních smluv. V současnosti tedy sportovci, kterým plynou příjmy z tzv. nesmluvních států, nemohou využít žádného opatření k zamezení dvojího zdanění. Jediným způsobem, jak do určité (velmi omezené) míry zmírnit dopady dvojího zdaňování spočívá v možnosti obsažené v části zákona o daních z příjmů týkající se výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. s), které se týká tzv. daňově neuznatelných výdajů (nákladů), plyne, že daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) (...) nelze považovat za daňově uznatelné výdaje (náklady). Výjimka obsažená v § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů toto pravidlo prolamuje, když stanoví, že daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u daňových rezidentů České republiky výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně (...), a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Situace je tedy obdobná jako v případě zahraniční daně převyšující její část, která může být započtena v České republice, jak je již uvedeno výše s tím, že se opět použije ustanovení o možnosti uplatnění tohoto výdaje (nákladu) pouze v zákoně stanoveném období.

Pakliže sportovec vykonává v zahraničí sportovní činnost, která vykazuje znaky závislé činnosti, obsahuje zákon o daních z příjmů speciální ustanovení pro zdaňování takto nabytých příjmů. Jedná se o ustanovení § 6 odst. 14 zákona o daních z příjmů, v němž se uvádí, že pokud jde o příjem plynoucí ze zdrojů v zahraničí, je u fyzické osoby coby daňového rezidenta České republiky základem daně jeho příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o povinné pojistné podle odstavce 13 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Stejně jako mají sportovci, kteří nevykonávají svou činnost v podobě závislé činnosti možnost uplatnit výdaje (náklady) ve výši daně odvedené v zahraničí, je tato skutečnost reflektována rovněž do roviny činnosti závislé.

Pokud sportovci z tzv. nesmluvních států plynou příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží, je situace ohledně jejich zdaňování obdobná jako v případě států smluvních. Z ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů plyne, že v tomto případě je základem daně (dílčím základem daně) příjem nesnížený o výdaje. Jak je již uvedeno výše, za výdaje je považována rovněž daň zaplacená v zahraničí a přesahující tu část daně, kterou je na základě § 38f zákona o daních z příjmů možno započíst.

Závěr

Hlavním cílem této rigorózní práce bylo provést analýzu zdaňování příjmů sportovců, coby daňových rezidentů České republiky, čistě ze sportovní činnosti. Při analýze postavení profesionálních sportovců vycházím zásadně z dělení sportů na kolektivní a individuální. Především sportovci kolektivních sportů totiž zpravidla vykazují určité významné společné znaky, které mají následně zásadní význam na jejich postavení z teoretického daňově - právního pohledu.

Co se týče otázky statusu profesionálních sportovců, lze při komparaci právních úprav některých států Evropské unie společně s analýzou vybraných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie obecně dojít k závěru, že sportovci kolektivních sportů jsou ve většině zemí Evropské unie považováni při výkonu sportovní činnosti za závislé osoby. Tato skutečnost je rovněž podložena některými rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie. Česká republika se, společně se Slovenskem, řadí k několika málo zemím, v nichž jsou profesionální sportovci kolektivních sportů naopak považováni za samostatně výdělečně činné osoby.

Teoretické závěry, k nimž jsem ve své práci dospěl, jsou následující. Profesionální sportovci v oblasti kolektivních sportů zpravidla vykazují mnoho společných znaků, na základě kterých je z teoretického hlediska přípustné nahlížení na ně jako na osoby, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. Tento závěr lze dle mého názoru podpořit i judikaturou českých soudů, ačkoliv rozsudek Nejvyššího

správního soudu z konce roku 2011 hovoří v tomto ohledu jinak. Podle mého názoru je však jen otázkou času, kdy profesionální sportovci kolektivních sportů skutečně za závislé osoby považováni budou. K zastáncům zachování současného stavu, kdy je na profesionální sportovce v oblasti kolektivních sportů zásadně nazíráno jako na osoby samostatně výdělečně činné, patří jednak samotní sportovci, dále především představitelé sportovních klubů a v neposlední řadě ta část veřejnosti, která sport vnímá jako určitou pozitivní externalitu a nehodlá se smířit s možným odčerpáváním finančních prostředků z oblasti kolektivních sportů, potažmo sportu jako takového.

Co se sportovců individuálních sportů týče, je situace rovněž poměrně komplikovaná a závěry nejednoznačné. Za prvé je z teoretického hlediska možné několikero postavení těchto sportovců. Může se, stejně jako u sportovců kolektivních sportů, jednat o osoby, jimž plynou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. Stejně tak může jít o sportovce, kteří budou považováni za osoby samostatně výdělečně činné podle § 7 zákona o daních z příjmů. Druhou teoretickou nejasnost spatřuji v pojetí profesionálního sportovce jako osoby provozující živnost. Ačkoliv mohou být naplněny pojmové znaky živnosti, osobně se nedomnívám, že by výkon sportovní činnosti měl být za provozování živnosti považován. V praxi rovněž není běžné, že by sportovci (co do výkonu sportovní činnosti) takto vystupovali. S otázkou postavení profesionálních sportovců individuálních sportů jako „živnostníků“ neoddělitelně souvisí i závěr formulovaný k otázce, zda je sportovec osobou vykonávající tzv. jiné nezávislé povolání. Závěr není, stejně jako u provozování živnosti, jednotný a je do značné míry odvislý právě od závěru týkajícího se

provozování sportovní činnosti jako živnosti. V praxi je však v současnosti nejčastěji provozování sportovní činnosti považováno právě za výkon jiného nezávislého povolání, a to také u sportovců kolektivních sportů, s čímž se z hlediska teoretického neztotožňují.

Problematické otázky však nespočívají pouze v oblasti statusové. Na základě provedené analýzy zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží je nutno konstatovat, že i tato oblast vykazuje četné nedostatky, jimiž mohou být dotčeni jak pořadatelé sportovních soutěží, tak samotní sportovci. V práci je názorně demonstrováno, kolik interpretačních nejasností může vzejít z jednoho, na první pohled bezproblémového, ustanovení. Situace se stává o to nepřehlednější, je-li do této problematiky vnesen mezinárodní prvek. Je tedy otázkou, zda není rovněž pro tuto oblast na čase zavést nová pravidla, která by vedla ke sjednocení a zjednodušení problematiky zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží.

V dnešní době téměř celosvětové ekonomické provázanosti patří také sportovci k těm, kteří často svou činnost vykonávají v zahraničí. Ruku v ruce s tím se přitom mnohdy vyskytuje otázka tzv. mezinárodního dvojího zdaňování příjmů. Sportovci často pro výkon své činnosti upřednostňují země zapojené do mezinárodní daňové spolupráce, která spočívá mimo jiné v uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdaňování, neboť v opačném případě jim za určitých podmínek může hrozit vícečetné zdanění téhož příjmu. Avšak i v rámci států, které takto navzájem spolupracují, mohou vznikat při aplikaci konkrétních ustanovení určité nejasnosti. Výrazná mobilita sportovců spojená s obavou o umělé přemístování

daňového rezidentství do tzv. daňových rájů vedla spolupracující státy k zavedení principu zdanění příjmu sportovce v zemi výkonu sportovní činnosti. Mnohé státy mohou navíc zahraniční pohyb sportovců ovlivnit i prostřednictvím vnitrostátních právních úprav a touto cestou lákat zahraniční sportovce k výkonu sportovní činnosti právě na jejich území.

Na základě výše uvedeného je tedy patrné, že oblast zdaňování příjmů sportovců ze sportovní činnosti je protkána celou řadou specifik a jedná se tedy nepochybně o oblast vhodnou k dalšímu budoucímu bližšímu zkoumání.

Seznam použité literatury a pramenů

1) Knižní díla

- [1] Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [2] Králík, M. Právo ve sportu. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2001. 278 s. ISBN 80-7179-532-1.
- [3] Sluka, T. Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. 1. vydání. Praha : Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5.
- [4] Kolektiv autorů. Otázky sportovního práva. Praha : Ústav státu a práva, 2008. 136 s. ISBN 978-80-904024-1-6.
- [5] Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu - právní, účetní a daňové problémy. Praha : Olympia, 2001. 264 s. ISBN 80-7033-223-9.
- [6] Marková, H. Zákon o daních z příjmů : Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. 738 s. ISBN 80-7179-474-0.
- [7] Hamerník, P. Sportovní právo s mezinárodním prvkem. Praha : Auditorium, 2007. 142 s. ISBN 978-80-903786-1-2.
- [8] Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- [9] Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. Brno : Doplněk, 2008. 509 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
- [10] Gábriš, T. Športové právo. Bratislava : Eurokódex, 2011. 544 s. ISBN 978-80-89447-52-7

- [11] Vyškovská, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha : Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.
- [12] Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2008. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [13] Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů : smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [14] Durdová, I. Sociálně-ekonomické aspekty sportu. 1. vydání. Ostrava : Repronis, 2004. 86 s. ISBN 80-7329-075-8.
- [15] Pacut, M., Kosík, M. Dějiny moderního sportu : vybrané kapitoly pro studenty sportovního managementu. 1. vydání. Ostrava : VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2009. 143 s. ISBN 978-80-248-2003-3.
- [16] Hovorka, M. Praktický průvodce zákonem o daních z příjmů. Ostrava : Sagit, 2003. 400 s. ISBN 80-7208-372-4.
- [17] Kolektiv autorů. Universum : všeobecná encyklopedie, díl 1. 1. vydání. Praha : Odeon, 2000. 738 s. ISBN 80-207-1061-2.
- [18] Kolektiv autorů. Universum : všeobecná encyklopedie, díl 7. 1. vydání. Praha : Odeon, 2001. 655 s. ISBN 80-207-1069-8.
- [19] Baker, P. Double taxation conventions : a manual on the OECD model Tax convention on income and on capital. London : Sweet and Maxwell, 2001. ISBN 0-421-67360-5.
- [20] Lymer, A., Hasseldine J. (ed.). The International Taxation System. Dordrecht : Kluwer Academic Publisher Group, 2002. 319 s. ISBN 1-4020-7157-4.

- [21] Panayi, Ch. H. J. I. Double taxation, tax treaties, treaty-shopping, and the European Community. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2007. 296 s. ISBN 978-90-411-2658-0.
- [22] Amatucci, A. (ed.). International Tax Law. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3.

2) Odborné časopisy

- [1] Novotný, J. Peníze a sport. Mezinárodní politika, 2004, č. 8.
- [2] Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 1999, č. 4.
- [3] Kyselák, P. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. Daně a právo v praxi, 2011, č. 1.
- [4] Pelcl, L. Sportovci a sportovní činnost z pohledu daňových předpisů. Daně a právo v praxi, 2005, č. 7.
- [5] Steidl, F., Špád, M. Příjmy fyzických osob z jiného podnikání, nezávislého povolání a z autorských práv. Daně a právo v praxi, 2006, č. 7.
- [6] Kyselák, P. Zdanění příjmů zahraničních umělců a sportovců. Daňová a hospodářská kartotéka, 2011, č. 14-15.
- [7] Nirgin, J. Zdanění cen ze sportovních soutěží v příkladech. Daňová a hospodářská kartotéka, 2008, č. 22.
- [8] Čermáková H., Zdaňování příjmů sportovců, trenérů a rozhodčích v tělovýchově a sportu. Daně, 2000, č. 10.
- [9] Brychta, I. Sportovní soutěže z hlediska daní z příjmů. Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 11.

- [10] Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 9.
- [11] Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. *Daně a právo v praxi*, 2006, č. 4.
- [12] Pátek, V. Ke zdaňování profesionálních sportovců. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2012, č. 4.
- [13] Hamerník P. The Impact of EC Law on Sport in the Czech Republic. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 3-4.
- [14] Jurevicius, R., Vaigauskaitė, D. Legal Regulations of the Relationship between Football Clubs and Professional Players in Lithuania. *The International Sports Law Journal*, 2004, č. 1-2.
- [15] Blackshaw, I. The Professional athlete-employee or entrepreneur? *The International Sports Law Journal*, 2006, č. 3-4.

3) Právní předpisy

- [1] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.
- [3] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

- [7] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Nařízení č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností.
- [16] Směrnice Rady č. 77/388/EHS.
- [17] Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 138/1974 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [18] Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [19] Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění

a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

- [20] Zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 311/2001 Z. z., zákonník práce.
- [22] Zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník.
- [23] Zákon č. 513/1991 Zb., obchodny zákonník.
- [24] Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov.

4) Judikatura

- [1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004.
- [2] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.
- [3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.
- [4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 173/2005.
- [5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011.
- [6] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 33 Odo 848/2006.
- [7] Usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. III.ÚS 410/01.
- [8] Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-36/74, B.N.O. Walrave and L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale (...), 1974.
- [9] Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association ASBL (...) v Jean-Marc Bosman, 1995.

- [10] Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-176/96, Jyri Lehtonen and Castors Canada Dry Namur-Braine ASBL v Fédération royale belge des sociétés de basketball ASBL (FRBSB), 2000.
- [11] Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie Christelle Deliège v Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo (C-51/96) and François Pacquée (C-191/97), 2000.

5) Internetové zdroje

- [1] Blíže viz Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Bílá kniha o sportu. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/documents/wp_on_sport_cs.pdf>.
- [2] Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-10]. Sport and economic data. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/what-we-do/economic-data_en.htm>.
- [3] Europa.eu [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Declaration on the specific characteristics of sport and its social function in Europe. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/sport/documents/doc244_en.pdf>.
- [4] Oecd.org [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Discussion draft released on the application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html>.
- [5] Uni-mainz.de [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Economic dimension of sport in Germany. Dostupné z WWW:

- <http://www.sport.uni-mainz.de/Preuss/site_eng/p_09_economic_dimension_sport.shtml>.
- [6] Asser.nl [online]. 2012. [cit. 2012-04-01]. Promoting the social dialogie in european professional football. Dostupné z WWW: <http://www.asser.nl/upload/sportslaw-webroot/cms/documents/cms_sports_49_1_Social%20Dialogue%20ed.pdf>.
- [7] Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-15]. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.
- [8] Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-25]. Přehled všech výjimek ze zdanění v zákoně o daních z příjmů. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp_44367.html>.
- [9] F3.htw-berlin.de [online]. 2012. [cit. 2012-04-05]. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version. Dostupné z WWW: <http://www.f3.htw-berlin.de/Professoren/vonWuntsch/download/weitere/OECD_Model_Tax_Convention_2010.pdf>.
- [10] Psp.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-03]. Sněmovní tisk 707/0, Vládní návrh zákona o sportu. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=3&ct=707&ct1=0>>.
- [11] Msmt.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-16]. Zákon o podpoře sportu. Dostupné z WWW : <<http://www.msmt.cz/sport/zakon-o-podpore-sportu>>.

- [12] Msmt.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-06]. Evropská charta sportu. Dostupné z WWW :
<<http://aplikace.msmt.cz/PDF/ECHS.PDF>>.
- [13] Unpan.org [online]. 2012. [cit. 2012-03-18]. Komentář k vzorové smlouvě OSN. Dostupné z WWW:
<<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>>.
- [14] Mvcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-02-17]. Sdělení o přijetí antidopingové úmluvy. Dostupné z WWW:
<<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4567>>.
- [15] Viz Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-07]. Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů. Dostupné z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html>.
- [16] Fotbal.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-01]. Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. Dostupné z WWW:
<nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/.../07_Smernice_pro_evidenci_smluv_2.doc>.
- [17] Mfcr.cz [online]. 2012. [cit. 2012-03-28]. Pokyn č. D-285. Dostupné z WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA98423-4DFF35EA/cds/xsl/182_1314.html?year=>>.

Resumé

Taxation of sportsmen's income from the sport activities with the personal income tax

Sport plays a traditional role in modern society. Today, sport is an area which accumulates a considerable amount of financial resources and which creates a breeding ground for millions of people around the world. People practice sports for many reasons. Those who practice it as a main source of income we can call professional sportsmen.

The main objective of this thesis is to analyze the taxation of the Czech resident sportsmen's income. Taxation of professional sportsmen is quite frequently discussed topic in last years in the Czech Republic. I work with a difference between team and individual sports, which is not a formal division and I use it mostly for practical reasons.

In my thesis I conclude that professional sportsmen of team sports have many common features and that they should be considered employees in accordance with the Income Tax Act and so they should be taxed according to the Article 6 of the Income Tax Act. Nevertheless current state of law in the Czech Republic considers these sportsmen self-employed persons. Sportsmen in individual sports are also mostly considered self-employed persons according to the Article 7 of the Income Tax Act and in my thesis I conclude the same in principle. The question is, if these sportsmen should be considered businessmen according to the Trades Licensing Act; in my opinion they shouldn't be.

According to provided analyzes of taxation of income in the form of sport competitions prices I conclude that this area shows many interpretational deficiencies that may effect organizers of sport competitions as well as sportsmen. For performing of their activities sportsmen often prefer countries participating in international tax cooperation that concerns also an issue of Double Taxation Avoidance Agreements. However, even within cooperating states specific deficiencies may occur.

As we can see, there are many open topics in the area of sportsmen's taxation.

Klíčová slova

sport, sportovec, daň

Keywords

Sport, Sportsman, Tax

Abstrakt

Hlavním cílem této rigorózní práce je provést analýzu zdaňování příjmů sportovců coby daňových rezidentů České republiky. Z obsahového hlediska je práce členěna, kromě úvodu a závěru, na pět kapitol.

První kapitola pojednává obecně o pojmech sport a sportovec. Druhá kapitola se zabývá vymezením statusu sportovce, a to z pohledu českého práva, některých zahraničních právních úprav a rovněž z pohledu Soudního dvora Evropské unie. Třetí kapitola je věnována otázce zdaňování příjmů ze sportovní činnosti ze zdrojů na území České republiky, přičemž se zabývá zejména postavením profesionálních sportovců v kolektivních a individuálních sportech jako zaměstnanců či osob samostatně výdělečně činných. Kapitola čtvrtá pojednává o zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží. Poslední, pátá kapitola se zabývá otázkami mezinárodního zdaňování příjmů sportovců ze zdrojů v zahraničí.

Abstract

The main objective of this thesis is to analyze the taxation of the Czech resident sportsmen's income. The thesis is divided, except for the introduction and conclusion, into five chapters.

The first chapter deals with terms "sport" and "sportsman" and it explains them to readers. The second chapter is concerned with defining the status of sportsmen from the perspective of the Czech law, laws of some other European states and also from the perspective of the Court of Justice of the European Union. The third chapter deals with the taxation of income from sport activities from the sources in the Czech Republic and its most important part is dealing with the status of professional sportsman as an employee and self-employed person. Chapter Four is concerned with the taxation of income in the form of sport competitions prizes. The last chapter deals with issues of international taxation of income from the sources from abroad.